

УНИВЕРЗИТЕТ "ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ"- ШТИП

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

Студиска програма Финансиско известување и ревизија



Павлинка Димитрова

**“Професионално однесување и етика на ревизорите во Република
Македонија”**

МАГИСТЕРСКИ ТРУД

Ментор:

Проф. д-р Јанка Димитрова

Податоци за кандидатот:

Име и презиме: Павлинка Димитрова
Број на индекс: 208509

Септември, Штип, 2017 година

Комисија за оценка и одбрана

Ментор: Проф.д-р Јанка Димитрова

Член: Доц.д-р Благица Колева

Член: Доц.д-р Влатко Пачешкоски

“Професионално однесување и етика на ревизорите во Република Македонија”

Краток извадок:

Иако ревизијата како професија датира уште многу оддавна, кај нас во Република Македонија таа е релативно млада. Нејзиниот развој започнува веднаш по осамостојувањето односно околу 90-тите години од XX век. Учесниците како и корисниците на самата професија за овој краток развој се трудат да ја одржат професијата на високо професионално ниво, следејќи и применувајќи ги меѓународните стандарди за ревизија и Кодексот на професионална етика.

Феноменот на глобализација на пазарот, проследен со експанзивниот раст на мултинационалните корпорации и интензивните политички импулси за развој на економските интеграциони процеси пројавија потреба од донесување на стандардизирани правила кои ќе претставуваат заеднички јазик за сите национални економии.

Ревизорот при спорведувањето на професионалниот ангажман треба да работи во согласност со меѓународните ревизорски стандарди и да ги применува принципите од Кодексот на професионална етика при што ќе ги зачува објективноста, интегритетот и независноста кои претставуваат значајни принципи во ревизорската професија.

Клучни зборови: ревизор, етика, професионалност, кодекс, стандарди

"Professional conduct and ethics of auditors in Republic of Macedonia"

Abstract:

Although auditing as a profession dates back to very long time ago, here in the country it is relatively young. Its development begins immediately after independence concerned about the 90 - years of the twentieth century. Participants and beneficiaries of the profession for the short development endeavor to maintain the profession at a high professional level, following and applying international auditing standards and the Code of Professional Ethics.

The phenomenon of globalization of the market, followed by the expansive growth of multinational corporations and intensive political impulses for the development of economic integration processes expressed need for adoption of standardized rules will represent a common language for all national economies.

The auditor in conducting professional angrazhman should work according to international audit standards and the principles of the Code of Professional Ethics which will preserve objectivity, integrity and independence which are important princips in the audit profession.

Keywords: auditor, ethics, professionalism, code, standards

СОДРЖИНА:

ВОВЕД.....	7
ГЛАВА I АКТУЕЛНА СОСТОЈБА СО РЕВИЗОРСКАТА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА	10
1. Поим за ревизија	10
1.1 Појава на ревизорската професија во Република Македонија.....	11
2. Развој на ревизорската професија во Република Македонија	112
2.1 Фактори кои влијаат врз постоењето на ревизорската професија во Македонија	13
3. Законско регулирање на ревизорската професија во Република Македонија	16
3.1. Законот за ревизија и неговите измени и дополнувања	17
4. Состојби и перспективи на ревизорската професија во Република Македонија	20
4.1. Ревизорската професија во Република Македонија наспроти ревизорската професија во ЕУ	21
5. Институтот на овластени ревизори и неговото влијание врз ревизорската професија во Република Македонија	24
5.1. Прописи и акти кои го регулираат работењето на Институтот на овластени ревизори	27
5.2. Континуираното професионално усовршување како значаен фактор кои влијае врз ревизорската професија во Република Македонија.....	28
6. Професионална регулатива - ревизорски стандарди и нивната имплементација при вршењето на ревизијата во Република Македонија.....	30
6.1. Меѓународни стандарди за ревизија	31
6.2. Ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI).....	38
6.3. Меѓународни стандарди за професионално спроведување на интерната ревизија	48
ГЛАВА II ПРОФЕСИОНАЛНОТО ОДНЕСУВАЊЕ НА РЕВИЗОРИТЕ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА – СОСТОЈБИ И ПЕРСПЕКТИВИ	52

1. Кредитбилитетот и квалитетот на ревизорската професија во Република Македонија....	52
2. Професионализмот во ревизорската професија во Република Македонија	53
3.Потреба од постоење на кодекс за професионално однесување на ревизорите.....	54
4.Кодекс на професионално однесување на AICPA и ревизорската професија во Република Македонија	58
5.Контрола на квалитет на работата на ревизорите и друштвата за ревизија	64
5.1. Акти и прописи согласно кои се врши контрола на квалитет на работата на ревизорите и ревизорските друштва.....	69
5.1.1. Принципи на контрола на квалитетот	72
5.2. Проверка на контролата на квалитетот на ангажманот	74
ГЛАВА III ЕТИЧКОТО РАБОТЕЊЕ НА РЕВИЗОРИТЕ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА – СОСТОЈБИ И ПЕРСПЕКТИВИ.....	77
1. Кодексот на етика за професионалните сметководители на Меѓународната федерација на сметководители (МФС) и неговата имплементација во ревизорското работење во Република Македонија	77
1.2. Професионални сметководители во јавната практика	79
1.3. Професионалните сметководители во деловното работење	80
2. Релевантни етички барања на овластените ревизори.....	81
2.1. Конфликт на интереси.....	81
2.2. Доверливост.....	83
3.Етички кодекс на здружението на внатрешните ревизори на Македонија.....	84
5.Кодекс на етика на INTOSAI.....	88
5.Спроведувањето на етичките норми во ревизорската професија во Република Македонија	93
ГЛАВА IV ПРОФЕСИОНАЛНОСТА И ЕТИЧНОСТА ВО РЕВИЗОРСКА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА НАСПРОТИ ПРОФЕСИОНАЛНОСТА И ЕТИЧНОСТА ВО РЕВИЗОРСКА ПРОФЕСИЈА ВО СТРАНСКИТЕ ЗЕМЈИ.....	944
1. Професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија наспроти професионалното однесување на ревизори од балканските држави	94

2. Професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија наспроти професионалното однесување на ревизори од западноевропските држави 96

3. Препораки во однос на приближување на професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија согласно позитивните западноевропски практики.. 97

ГЛАВА V АНАЛИЗА: ПРОФЕСИОНАЛНОСТА И ЕТИЧНОСТА ВО РЕВИЗОРСКАТА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА..... 100

1. Цели на истражувањето..... 100

2. Професионалноста и етичноста во работењето на ревизорските куќи согласно спроведената анкета 102

ЗАКЛУЧОК..... 114

БИБЛИОГРАФИЈА..... 118

Прилог: АНЕКТЕН ПРАШАЛНИК 124

ВОВЕД

Одлика на една професија е прифаќањето на нејзината одговорност кон јавноста. Јавноста на ревизорската професија се: клиенти, доверители, министерства, влади, работодавци, вработени, вложувачи, деловната и финансиската заедница и други кои се потпираат на објективноста и интегритетот на професионалните ревизори за одржување на правилното функционирање на трговијата и правилна примена на даночното законодавство. Ваквото потпирање и наметнува на ревизорската професија одговорност за јавниот интерес. Јавниот интерес се дефинира како колективна благосостојба на заедницата на поединци и институции кои ги опслужуваат професионалните ревизори.

Однесувањето на ревизорите треба да биде непрекорно во секое време и во секоја пригода. Секој недостаток во нивното професионално однесување или несоодветно однесување во приватниот живот, фрла сенка врз интегритетот на ревизорите, односно ревизорите треба да бидат свесни за границите на етичност во кои треба да се движи нивното однесување и работење, како би се претставиле како врвни професионалци.

Важноста за професионалното и етичкото однесување на ревизорот уште повеќе се потенцира со основната цел на ревизијата, односно зголемувањето на кредибилитетот на финансиските извештаи на компанијата, како и заштита на сите останати субјекти кои имаат интерес од неа, каде ревизорот се јавува како субјект кој може да влијае во зголемувањето на довербата помеѓу менаџерите и корисниците на финансиските извештаи.

Предмет на истражување на овој магистерски труд е анализирање на професионалното однесување и етиката во ревизорската професија во Република Македонија, тргнувајќи од општата состојба, па се до анализирањето на професионалното однесување на ревизорите и етичноста во нивното работење, како и компаративно анализирање на овие две димензии наспроти странските земји.

Магистерскиот труд е систематизиран во вовед, пет глави и заклучок,разработен во точки и потточки,со логички редослед со цел детална обработка на предметот на истражување.

Тргувајќи од поставените цели на истражувањето, содржината на магистерскиот труд е обработена во следните пет глави и тоа:

Во првата глава – **Актуелна состојба со ревизорската професија во Република Македонија**, се анализирана актуелната состојба со ревизорската професија во Република Македонија, преку анализирање на развојот,почетоците односно појавата на професијата како и факторите кои влијаат врз постоењето на истата, законското регулирање согласно Законот за ревизија, состојбите и перспективите на ревизорската професија, како и компарација на истата со ревизорската професија во ЕУ, влијанието на Институтот на овластени ревизори како и имплементацијата на ревизорските стандарди во ревизорското работење во Република Македонија (Меѓународни стандарди за ревизија, Ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI) и Меѓународни стандарди за професионално спроведување на интерната ревизија). Во оваа глава од магистерскиот труд се дава вовед во анализирањето на професионалноста и етичноста во работењето на ревизорите во Република Македонија, односно како основа за останатите три глави од магистерскиот труд.

Во втората глава –**Професионалното однесување на ревизорите во Република Македонија – состојби и перспективи**, се анализирани кредибилитетот и квалитетот на ревизорската професија во Република Македонија кои несомнено се резултат на професионалноста и етичноста во работењето на ревизорите, професионализмот во ревизорската професија,потребата од постоење на кодекс за професионално однесување , како и Кодексот на професионално однесување на AICPA и ревизорската професија во Република Македонија, за да на крај ја заокружime оваа глава со контрола на квалитетот на работата на ревизорите и ревизорските друштвасогласно актите и прописите за контрола на квалитетот на ревизорите и ревизорските

друштва. Преку оваа глава ќе се запознаеме со професионалното однесување на ревизорите во Република Македонија, состојбата со истото како и идните перспективи.

Во третата глава – **Етичкото работење на ревизорите во Република Македонија – состојби и перспективи**, се анализира Кодексот на етика за професионалните сметководители на Меѓународната федерација на сметководители (МФС) и неговата имплементација во ревизорското работење во Република Македонија, релевантни етички барања на овластените ревизори, етичкиот кодекс на Институтот на овластени ревизори во Република Македонија и нормативно регулирање на етичкото работење на ревизорите, Кодекс на етика на INTOSAI и нивната примена во ревизорското работењето. Во оваа глава ќе се запознаеме со етичкото работење на ревизорите во Република Македонија, состојбата со истото како и идните перспективи.

Во четвртата глава – **Професионалноста и етичноста во ревизорската професија во Република Македонија наспроти професионалноста и етичноста во ревизорската професија во странските земји**, или поточно во земјите од Балканот и западноевропските држави, ќе се извлечат одредени препораки во однос на приближување на професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија согласно позитивните западноевропски практики.

Во петата глава – **Анализа: Професионалноста и етичноста во ревизорската професија во Република Македонија**, ќе се изврши анализа на професионалноста и етичноста во работењето на ревизорските куќи преку спроведување на анкета со помош на анкетни прашалници при што ќе се изврши анализа на професионалноста и етичноста, работењето на ревизорските куќи како би обезбедиле податоци за имплементацијата на стандардите во однос на професионалното и етичното работење, кодексите на етичност како и квалитетот на ревизорската работа на ревизорските куќи.

ГЛАВА I АКТУЕЛНА СОСТОЈБА СО РЕВИЗОРСКАТА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

1. Поим за ревизија

Ревизијата има античка историја. Се смета дека потекнува од древниот Египет (околу 2600 година пред.н.е). Функциите на вработените во тој период биле комбинација од сметководство, управување и контрола односно серија на активности кои денес како цел ги има ревизијата. Подоцна се појавува современата ревизија која најпрво се развива во Англија (IX век) како потреба за поттик на законот како и унапредување на економскиот живот во Британија. Зборот „ревизија“ потекнува од латинскиот збор „revidere“ што во основа значи да се испита, прегледа како и од зборот „revisio“ што значи повторно да се прегледа.

Во различни земји се употребуваат различни термини за дефинирање на ревизијата, на пример во Американската теорија се употребува изразот „Audit,, или „Auditing,, во германската теорија се употребува „ Wurtschaftsprufung,, додека пак во Франција се употребува термниот „ révision comptable,, итн. И покрај различната терминологија зборот ревизија означува специфичен процес во кој независно стручно лице собира и вреднува информации што се однесуваат на определен економски субјект.

Без разлика на тоа што најголем број на податоци се добиваат од сметководствената евиденција, а со цел да се испита и утврди точноста и сигурноста на сметководствените податоци а притоа и да се даде објективно мислење и да се утврди вистиноста на податоците е одговорност на ревизијата. Ревизијата е професија којашто е независна и нејзината функција се базира врз процесот на анализирање, на целосниот финансиски систем и контрола, кои што се воспоставени од политиката на работење на компанијата, се со цел работењето да не отстапува од таа политика. Таа претставува најсеопфатен и најпредлабочен вид на испитување на финансиските извештаи и другите сегменти од работењето на деловниот систем.

1.1. Појава на ревизорската професија во Република Македонија

Дефинитивното напуштање на концептот на општествена сопственост и промовирање на плурализмот во сопственички односи го означи почетокот на процесот на економска транзиција и на нашите простори. Сопственичкото реструктурирање на претпријатијата, банките и другите деловни ентитети, уште на самиот почеток на транзиционите процеси, го отвори прашањето за воведување на институцијата независна ревизија, како нужен предуслов за развој на финансискиот пазар, пазарот на стоки и услуги и обезбедување на долгорочна стабилност на националната економија.

Таквите реакции беа сосема логични ако се зема предвид фактот дека приоритетна цел на независната ревизија, како професија со изграден и верифициран статус, се состои пред се, во заштита на интересите на јавноста, обезбедување на предуслови за монетарна и финансиска стабилност, финансиска дисциплина и заштита на интересите на секој чесен претприемач, сопственик на капитал, инвеститор, кредитор, депонент, штедач во банките и другите финансиски организации, секој стопанственик и лојален граѓанин на земјата од несовесност и нечесност на стопанските субјекти, поединци како и од нестручни, недоволно обучени или безкрупулзни менаџери на претпријатијата или банките, на кои им е поверено управувањето со капиталот.

Независните ревизори преку атестирање на финансиските извештаи овозможуваат реално и објективно согледување на финансиската положба на деловните ентитети, остварените финансиски резултати, заштита на сопствениците на капиталот и во поширока смисла заштита на јавните интереси. Заводот за платен промет (ЗПП) за да ги задоволи потребите за спроведување ревизија на финансиските извештаи на компаниите ангажирал голем дел домашни и странски реномирани ревизорски компании со свои експерти од нивните филијали, за да му помогнат при отпочнување на ревизијата¹.

Како претходник на ревизијата, во 1990 г. се јавува инспекцијата која ја

¹Димитрова Ј., „Ревизија – Теоретски и практични аспекти“, Универзитет Гоце Делчев – Економски факултет – Штип стр.14

извршувала службата за општествено книговодство, чишто зачетоци потекнуваат уште од поранешна Југославија. Меѓутоа нејзината крајна цел во целост се разликувала од ревизијата, односно нејзината цел не била да изразува мислење туку да ја испита законитоста на работењето².

Во периодот по осамостојувањето сеуште постоеле корени од стариот систем³ со кој не и се придавало голема важност на ревизијата на финансиските извештаи, но со дефинирањето на правецот на македонското стопанство дека ќе оди во насока на пазарно стопанство и пазарни правила на работење, потребата од ревизија на финансиските извештаи и јавно објавување на истите се зголемила. Во 1997 година е донесен првиот закон за ревизија кој претставувал и основна законска рамка за развојот на ревизијата во Република Македонија како независна професија. Овој закон постепено се надоградувал со голем број на измени како што се законите за ревизија од 2002, 2005, 2008, 2010, 2011, 2013, 2014, 2015 и 2016 година со што може да се потенцира дека ревизијата постепено се изедначува со меѓународната ревизорска теорија и практика.

2. Развој на ревизорската професија во Република Македонија

Ревизорската професија и нејзиниот развој се поттикнати од сметководствената професија. Имено овие две професии се тесно поврзани меѓусебно, затоа што сметководството има за цел да води финансиска евиденција на даден бизнис, додека ревизијата има за цел да преиспита и контролира дали работењето на сметководството се врши според усвоените стандарди за финансиско известување, да даде независно мислење за точноста и веродостојноста на податоците кои што се содржани во финансиските извештаи. Ревизијата како професија во Република Македонија, започнала да се развива веднаш по нејзиното осамостојување односно во почетокот на деведесетите години од 20 веккога настанала индустриската револуција. По завршувањето на

²Димитрова Ј. , Колева Б. (2015), *“Ревизорската професија во Македонија и во светот”*, стручен труд, УДК: 657.6-051(497.7) 657.6-051(100), Годишен зборник на Универзитет “Гоце Делчев” – Штип, Економски факултет, стр. 125

³Николовски П., *“Организација на ревизијата”*, Економски факултет – Прилеп, стр.34

процесот на приватизација⁴, таа почнува засилено да се развива и го доживува својот најголем подем во моментот кога се појавила потреба за давање на објективно мислење во врска со веродостојноста, објективноста и точноста на податоците кои се прикажани во финансиските извештаи. Восвојот краток историски развој таа постојано се развива и унапредува, а пред сеги следи ревизорските трендови и во неа се интегрирани сите Меѓународни ревизорски стандарди и прописи⁵. На македонскиот пазар подлежни на ревизија се сите акционерски друштва и друштва со ограничена одговорност кои спаѓаат во групата на средни и големи ентитети согласно Законот за трговски друштва.

2.1. Фактори кои влијаат врз постоењето на ревизорската професија во Македонија

Потребата на стеикхолдерите за истакнување на вистинитоста и објективноста на информациите прикажани во финансиските извештаи довеле до развој на современата ревизија која била детерминирана од голем број на фактори. Доколку компанијата има потреба од дополнителен финансиски капитал тоа може да се овозможи преку доставување на ревидираните финансиски извештаи на инвеститорите кои во себе го содржат независното ревизорско мислење кое ја прикажува реалната слика за компанијата. Како стеикхолдери на ревидираните финансиски извештаи покрај инвеститорите може да се јават и државата, банкарскиот сектор, менаџерите, како и самите вработени во компанијата кои исто така имаат потреба да ја увидат вистинската финансиска слика.

Со ревидирање на финансиските извештаи се подобрува пристапот до капиталниот пазар, каде што компаниите можат да пристапат посамоуверено кон тој пазар. Независното мислење за ревидираните извештаи од страна на ревизорите им овозможуваат на своите инвеститори поголема сигурност за

⁴Димитрова Ј.в *Ревизија – Теоретски и практични аспекти*, Универзитет Гоце Делчев – Економски факултет – Штип стр.14

⁵Николовски П., *“Организација на ревизијата”*, Економски факултет – Прилеп, стр.34

реалната слика на компанијата,заштитиувајќи ги од нереални информации кои би можеле да се прикажат во финансиските извештаи. Компаниите со помал финансиски капитал, односно микро претпријатијата и покрај тоа што не подлежат на задолжително ревизорско мислење и ревидирање на извештаи, сепак ја прифаќаат ревизијата со цел за добивање поголема сигурност и подобри услови при кредитирање од страна на банкарскиот сектор или при финансирање од страна на деловни партнери.

Како примарен фактор кој може да се наведе, доколку постои ревизија на финансиските извештаи сметководителите и менаџеритеби биле повнимателни и претпазливи во самиот процес на изготвување на финансиските извештаи се со цел да се намалат пропустите и грешки кои можат да настанат при нивната подготовка. Сето ова придонесува за намалување на неправилностите во функционирањето на компанијата, и подобрување на системот на контрола со што ефективноста и ефикасноста на работењето би биле на повисоко ниво.

Освен горенаведените фактори,кои влијаат на ревозирската професија и нејзиниот развој, можат да се наведат и следните фактори⁶:

- Конфликт на интереси;
- Консеквентност;
- Комплексност;
- Оддалеченост.

Конфликт на интереси

Конфликтот на интереси се појавува прати големиот број на стеикхолдери на финансиските извештаи, кои имаат различни цели а се директно поврзани со истите.Во текот на ревизорските постапки, основна цел е ревизорските препораки да бидат исклучиво во функција на корекција на наодите принајденитенезаконитости или нерегуларности, да не влијае на начинот наспроведување на препораките кое право му припаѓа на субјектот предмет

⁶ Ацески, Б.,Трајкоски, Б., (2004), *“Интерна и екстерна ревизија”*, Економски факултет – Прилеп,стр.29

на ревизија и да не се става во улога на консултант или советодавец или дануди начини и решенија на кој начин субјектот да ги спроведе дадените мерки и препораки по извршената ревизија и формираното мислење. Конфликтот најчесто настанува поради поделеноста на стеикхолдерите односно, интерните сакаат да ја воздигнат финасиска слика за компанијата, со што би прикажале и нереални податоци се со цел да се добијат поголеми бенефиции или што во превод би значело поголеми дивиденди за акционерите, привлкување на нови инвестиции како и поволни кредитирања од страна на банкарскиот сектор, додека пак екстерните стеикхолдери сакаат да ја увидат реалната финасиска слика за компанијата, односно да се уверат во веродостојноста и објективноста на податоците искажани во финасиските извешати.

Консеквентност

При постоење на консеквентност односно нереално прикажување на податоците во финасиските извештаи, постои ризик за неправилно донесување на деловни одлуки кои можат да влијаат на работењето на компанијата како и на самите корисници на извештаите. Нереалното прикажување на податоците се афектира на инвестициските одлуки, како и на самите акционери на друштвото. Преку ревидирањето на финасиските извештаи и искажување на независно ревизорско мислење се намалува консеквентноста и се потврдува објективноста и вистинитоста на податоците искажани во финасиските извештаи.

Комплексност

Главна карактеристика на финасиските извештаи е комплексноста, бидејќи самото изготвување на истите е отежнато поради големиот број на активности кои се вклучени во процесот на изготвување и истите влијаат на финалниот резултат. Преку ревизијата се откриваат низа неправилности кои свесно или несвесно се направени при евидентирање на податоците. Сепак треба да се наведе дека со глобалниот развојот на технологијата ризикот од неправилна евиденција е намален, освен при намерно манипулирање.

Оддалеченост

Оддалеченоста како фактор претставува најмал проблем во успешното работење на компанијата. Денес голем број на транснационални компании успешно постојат на глобалниот пазар. Тие имаат потреба од ревидирање на финасиските извештаи и искажување на неависно ревизорско мислење со што донесувањето на нивните одлуки ќе се темелат на вистинитост и објективност и ќе придонесе за намалување на ризик од можни неправилности поради просторната оддалеченост на стеикхолдерите и компанијата.

3. Законско регулирање на ревизорската професија во Република Македонија

При дефинирањето на законската рамка на ревизијата потребно е да се напомене дека последниот закон за ревизија е донесен во 2016 година кој претставува надолжување на одредбите кои произлегува од законите од 1997, 2002, 2005, 2008, 2010, 2011, 2013, 2014 и 2015 година.

Според Законот за ревизија⁷, под ревизија се подразбира независно испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и на финансиските информации, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување. Притоа посебно се определени законската ревизија и договорна ревизија.

Под законска ревизија се подразбира задолжително испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и други информации кое се врши врз основа на закон во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија на IFAC, и тоа:

- финансиските извештаи на трговските друштва определени со закон, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување и

⁷Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.158/10,135/11, 188/13, 43/14 и 138/14, член 4

- финансиските информации подготвени во согласност со соодветни критериуми, со цел за изразување на мислење за финансиските информации.

Под договорна ревизија пак се подразбира незадолжително испитување на финансиските извештаи, која се врши врз основа на договор во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија на IFAC, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување, при што субјектите кои не се страни на договорот за ревизија се потпираат на финансиските извештаи и ревизорскиот извештај подготвен според овие стандарди⁸.

Исто така со овој закон се уредуваат и други делови од ревизијата како што се субјекти на ревизијата, ревизор, ревизорско друштво, овластен ревизор, државен завод за ревизија и многу други термини со кои ревизорската професија во Македонија ја доближуваат со светската практика и меѓународните ревизорски практики.

Ревизорската професија освен што се регулира со Законот за ревизија, се регулира и со Законот за трговски друштва, Законот за државна ревизија и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

3.1. Законот за ревизија и неговите измени и дополнувања

Со самиот факт дека ревизијата претходно не постоеше како сегмент ниту во сметководствената професија, треба да се даде значење на нејзиниот историски развој односно донесување на првите закони⁹. На 22 декември 1997 година за прв пат беше донесен закон за ревизија кој претставува законска рамка на ревизијата како независна професија. Законот беше донесен подоцна за разлика од останатите економии кои беа во транзиција очекувајќи да го поттикне развојот на самата професија. Со неговото изгласување ревизијата „de facto“ го доби својот статус на Професија, и започна со непречено функционирање

⁸Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.158/10,135/11, 188/13, 43/14 и 138/14, член 4

⁹ Божиновска З.,(2011), „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, стр. 613

односно зацврстување и создавање на квалитетна ревизорска професија.

Донесените закони од страна на Владата на Република Македонија во областа на ревизијата ги направи почетните чекори со цел за подобрување на квалитетот на презентираниите финансиски извештаи. Причините кои биле наведени при донесување на Законот за ревизија од 1997 година, по Предлогот на Законот се укажува на можноста од пропусти или несоодветни сметководствени политики од страна на раководителите, кои доведуваат до дејствија кои би влијаеле на објективноста на податоците што раководителите им ги прикажуваат на сопствениците односно акционерите. Од истите причини сопствениците односно акционерите имаат потреба од поголема заштита на својот капитал па бараат независно стручно мислење. За реално и вистинито прикажување на работењето на претпријатието може да се каже дека најобјективен е секогаш оној кој не е директно заинтересиран и вклучен во самото работење, па затоа сопствениците односно акционерите ангажираат непристрасни односно независни ревизори или ревизорски куќи¹⁰.

Законот за ревизија кој подлегна на измени во 2002 година, ја промени постапката за доделување на звањето овластен ревизор. Со лиценца можеле да се стекнат лица без полагање на стручен испит доколку имаат работно искуство од десет години во областа на ревизија во поранешна СОК или пак работеле во страска фирма за ревизија над пет години¹¹.

За една земја која се стреми да биде член на Европската Унија, има услов за прифаќање на „*acquis communautaire*”. На 16 септември 2005 година од страна на Владата беше донесен нов Закон за ревизија во чиито основи беше новата Осма директива¹². Овој Закон овозможи да се подобри квалитетот на ревизијата и

¹⁰Стојанова П. (2008), “Ревизија”, ЕУРМ, Скопје, стр. 322-323

¹¹Николовски П., “Организација на ревизијата”, Економски факултет – Прилеп, стр.35

¹²Осма Директива на ЕЗ 84/253/ЕЕЗ од 10 април 1984 година, која што е заменета со Директивата 2006/43/ЕЗ за одобрување на лицата одговорни за вршење на законска ревизија на сметководствени извештаи. Сепак, одредбите од Четвртата директива на ЕЗ за компаниско право бараат годишните сметки на одредени компании да мораат да бидат ревидирани од страна на одредени лица кои професионално ќе ја вршат ревизијата на овие сметки. Директивата 2006/43/ЕЗ година се базира на член 54 (3-г) од Договорот и ја регулира сверата од областа на сметководствените но пред се ревизорските услуги, односно го регулира и дефинира начинот на овластување на лица одговорни за извршување на законски ревизии на сметководствени

приближување на ревизорската професија кон европското семејство. Примарна цел на овој Закон е започнување на процесот на дерегулирање на ревизорската професија што во превод значи пренесување на ингеренциите во доменот на осмислување на професионалната регулатива и сертифицирање на овластените ревизори од Министерството за финансии во Институтот на овластени ревизори¹³.

Со донесување на Законот за ревизија од 2005 година, се одредуваат нови услови за правните лица кои ја вршат ревизорската дејност. Овој закон се однесува на ревизорски ангажмани кои се извршени на територијата на Република Македонија, а кои не се законски или договорни ревизии.¹⁴ Законот е составен од 44 члена кои се поделени во осум делови. Во 2008 година Законот за ревизија кој беше донесен во 2005 година претрпе измени кои се однесуваат на членовите од шестиот дел на основниот закон, односно прекршочните санкции.

Покрај оваа измена на Законот за ревизија следуваат уште неколку измени и тоа:

- Закон за ревизија 09-12-2010; -
- Закон за ревизија, дополнување 03-10-2011; -
- Закон за изменување и дополнување 31-12-2013;
- Закон за дополнување 04-03-2014;
- Закон за изменување и дополнување 17-09-2014;
- Закон за изменување и дополнување 25-08-2015;
- Закон за изменување и дополнување 05-11-2015;
- Закон за изменување и дополнување 10-02-2016.

Со Законот за ревизија се уредуваат условите за вршење на ревизија во правните лица кои вршат дејност во Република Македонија, а одредбите од овој закон се однесуваат на законски и договорни ревизорски ангажмани кои се вршат во Република Македонија.

документи. Осмата директива е дополнета со Директивата 83/349/ЕЕЗ која се однесува на консолидираните сметки. Имено, класификацијата на лицата кои се овластени да вршат ревизија дополнително треба да се усогласи, земајќи во предвид дека станува збор за лица кои уживаат добар углед и независност во извршувањето на функцијата.

¹³Божиновска З., (2011), "Ревизија", Економски факултет – Скопје, стр. 618

¹⁴Закон за Ревизија, Сл. Весник на РМ 79/05, чл. 1 и чл. 2

4. Состојби и перспективи на ревизорската професија во Република Македонија

Следењето на современите тенденции во развојот на ревизорската професија во глобални, меѓународни размери укажува на фактот дека основните причини за нејзината меѓународна експанзија, треба да се бараат во: желбата за зголемување на обемот на меѓунаордното работење, поизразениот процес на глобализација и процесот на сопственичка трансформација со преминување кон пазарни услови на стопанисување, со цел да се забрза развојот и да се подобри општата ефикасност. Актуелните трендови ја наметнаа потребата од изнаоѓање на нови начела и стандарди за ревизија кои во услови на функционирање на меѓународниот пазар и општиот трансфер на капитал, овозможуваат доследно респектирање на правилото *„понудениот кредибилитет за презентирање на финансиските извештаи да биде од исти квалитет, без оглед на законската и професионалната регулатива во матичната земја на ангажираниот ревизор”*¹⁵.

Сигналот за ургентно започнување со промени во сверата на ревизорската професија беше даден уште на самите почетоци на транзицијата. Практичното операционализирање на законите за комерцијална и државна ревизија несомнено придонесоа за подигање на квалитетот на финансиското известување на правните субјекти на домашната сцена. Повисокиот квалитет на презентираниите финансиски извештаи од своја страна има позитивни импликации врз зголемувањето на степенот на доверба како помеѓу домашните деловни партнети така и на странските партнети во домашните деловни ентитети. Критериумите за квалитетот на ревизорската професија произлегуваат од :

- ❖ Репутација на ревизорската професија
- ❖ Квалитетот на системот за едукација
- ❖ Процесот на стекнување сертификати

Од перспектива на репутацијата на ревизорската професија во РМ

¹⁵Списание за теорија и практика 1999 год.

согледувајќи ги состојбите, трендот на побарување на овластени ревизори е зголемен и може да се каже дека истиот е во подем, исто така и развојот на ревизијата во РМ е во чекор со развојот на ревизијата на транснационално ниво. Оваа појава е резултат на потребата да се подобри кредибилитетот и транспарентноста на финансиските извештаи кај компаниите било да се од јавниот или од приватниот сектор.

Квалитетната ревизија е важен сегмент за донесување на инвестициска одлука. Инвеститорите бараат јасна слика за состојбата на компаниите во нашата држава. Од почетокот на 2013 година, во Македонија започна процесот на лиценцирање на друштвата за ревизија, овластените ревизори – трговците поединци и овластените ревизори. При тоа паралелно се потпишуваа меморандуми за соработка со домашни институции, пред се со големите регулатори заради размена на искуства во проблематиката околу процесот на лиценцирање и регулирање на професијата. Во втората половина на 2014 година, овој процес на лиценцирање е заокружен со утврдување минимални услови кои треба да ги исполнуваат друштвата за ревизија, овластените ревизори – трговци поединци и овластените ревизори заради вршење на професионалните ревизорски услуги.

4.1. Ревизорската професија во Република Македонија наспроти глобалната ревизорската професија

Ревизијата како професија на глобално ниво го регулира, организира и конторилира работењето на ревизорите преку професионални организации со цел зголемување на кредибилитетот на професијата во светски рамки. Дел од тие организации како најбитни се следниве:

- American Association of Finance and Accounting (AAFA) – основана во 1978 год. Нејзината цел е привлекување на талентирани ревизори и сметководители за обука и можност за разој на кариерата на истите со што најдобрите ги наградува со вработување насекаде во светот.

- ACCA – Association of Certified Chartered Accountants од Велика Британија¹⁶ - основана е во 1904 год. и истата има за цел поддршка и едукацијана ревизорите за својата етичка одговорност и професионално работење со меѓународните стандарди, исто така издава лиценци, но има право и да ги одзема истите доколку не се работи во согласност со меѓународните стандарди за ревизија и етика.
- AICPA – Association of Certified Public Accountants од САД¹⁷ - основана во 1887 год. Оваа организација ги донесува сметководствените стандарди на национално ниво и е застапник пред законодавните тела, одредени групи од јавен интерес како и другите професионални организации. Од другите организации се разликува по нејзините ригорозни барања во процесот на едукација со поставувањето на високо професионални стандарди, како и строго почитување на кодексот на професионална етика.
- Institute of Management Accountants (IMA) – е основана во 1919 год. со седиште во Њу Џерси со глобално присуство во Европа, Азија и на Блискиот Исток. IMA е познат по обезбедување можност за обука и добивање на сертификати во насока на зајакнување на професионалните вештини со цел напредување во кариерата.

Ревизијата во Република Македонија се развива врз основа на утврдените меѓународни ревизорски стандарди и кодексот на етика (IFAC). За нејзиниот развој допринеле и следните домашни ревизорски институции:

- Државниот завод за ревизија – Во периодот од 1991 до 1998 година, државната ревизија била организирана како Дирекција за економско - финансиска ревизија, во рамките на Службата за општествено

¹⁶ ACCA е професионална организација која ја организира едуцирањето на ревизорите и е овластена да издава лиценци на ревизорите, но и да ги одзема доколку одредени ревизори не ја вршат ревизија во согласност со определените стандарди за ревизија и етика.

¹⁷ AICPA е исто така професионална организација која има голем придонес во обучувањето на ревизорите и развојот на ревизорската професија согласно меѓународните стандарди за ревизија и кодексот на етика.

книговодство, подоцна Завод за платен промет. Во овој период, покрај вршењето ревизија, вработените биле вклучени и во вршење на проценка на претпријатијата со општествен капитал за целите и во рамките на приватизацијата на општествениот капитал. По трансформацијата на Службата за општествено книговодство во Завод за платен промет во 1994 година, активностите на ревизија ги врши Дирекцијата за економско - финансиска ревизија до 31.01.1999 година кога вработените од Дирекцијата за економско - финансиска ревизија при Заводот за платен промет преминале во Државниот завод за ревизија. Државниот завод за ревизија започнал да функционира во почетокот на 1999 година, со девет вработени, преземени од Дирекцијата за економско - финансиска ревизија во поранешниот Завод за платен промет.

Со законот кој е донесен во 1997 година се дефинира делокругот на државната ревизија и се одредуваат условите како и начинот на вршење на државната ревизија на државните расходи, финансиските податоци и трансакции во врска со ревизијата на државните органи, органите на локалната самоуправа, како и правните лица кои во целост или делумно се финансирани од буџетот на РМ. Како независен надворешен ревизор врши ревизија во согласност со ревизорските стандарди на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (INTOSAI)¹⁸.

- Институт за овластени ревизори – Институтот за овластени ревизори на Република Македонија е основан на 27.05.2006 година. Оваа професионална организација се грижи за професионална надоградба на ревизорите и почитување на етичкото однесување во процесот на ревизија во согласност со меѓународните стандарди. Институтот води регистар на овластени ревизори и ревизорски друштва.
- Друштво за ревизија – претставува трговско друштво кое е регистрирано

¹⁸Прирачник: Вовед во ревизорски извештаи, Државен завод за ревизија, стр. 4

и врши ревизија согласно Законот за трговски друштва, Законот за ревизија, Меѓународните сметководствени и ревизорски стандарди како и Кодексот на етика на професионални сметководители. За да може да ја врши дејноста треба да има добиено лиценца за работа од СУНР.

- Овластен ревизор - е физичко лице регистрирано согласно со Законот за ревизија и Законот за трговски друштва кое поседува лиценца за овластен ревизор. Лиценцата ја добива откако ќе ги положи соодветните испити во Институтот на овластени ревизори на Република Македонија од страна на Советот за унапредување и надзор на ревизијата.

5. Институтот на овластени ревизори и неговото влијание врз ревизорската професија во Република Македонија

На 27.05.2006 година, се одржа основачко собрание на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија. На основачкото Собрание беше изгласан Статутот на Институтот и беше избран претседателот на Институтот, г-дин Антонио Велјанов, овластен ревизор. Истотака, беа избрани и членовите на Управниот одбор, Надзорниот одбор и комисиите на Институтот. Заради промовирање на високи професионални стандарди и за подобрување на квалитетот на ревизорските услуги, овластените ревизори се здружуваат во Институтот на овластени ревизори како професионално коморско здружување. Членови на ИНСТИТУТОТ се овластени ревизори, друштва за ревизија и овластени ревизори - трговци поединци. Институтот има статус на правно лице со јавни овластувања кои се утврдени со Законот за ревизија, Статутот на Институтот и други акти.

Институтот ги има следните надлежности, задачи и цели¹⁹:

1. Води регистар на овластени ревизори и регистар на друштва за ревизија и овластени ревизори - трговци поединци;
2. Донесува програма за полагање испит за стекнување на звањето овластен ревизор и спроведува испити за стекнување на звањето овластен ревизор;

¹⁹Стојанова П. (2008), „Ревизија“, ЕУРМ, Скопје, стр. 327-329

3. Дава предлог до министерот за финансии за издавање на дозвола за работа на друштво за ревизија, овластен ревизор трговец - поединец и издавање уверение за овластен ревизор;
4. Ги разгледува и дава мислење по барања за одобрување на квалификации за овластен ревизор стекнати во странство, врз основа на пропишани правила и постапки;
5. Организира проверка на знаењето од областа на законската регулатива на Република Македонија релевантна за вршење на ревизија при одобрување на квалификации за овластен ревизор стекнати во странство;
6. Одредува услови, организира и спроведува континуирано професионално образование;
7. Ја следи примената на Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) и Кодексот на етика за професионални сметководители на Меѓународната федерација на сметководители (МФС) кај друштвата за ревизија и кај овластените ревизори - трговци поединци;
8. Ги спроведува МСР и Кодексот на етика за професионални сметководители на МФС;
9. Ги преведува и ажурира МСР, Меѓународните сметководствени стандарди (МСС), Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ), Кодексот на етика за професионални сметководители на МФС и Меѓународните стандарди за контрола на квалитет;
10. Покренува дисциплинска постапка и изрекува мерки на членовите поради повреда на МСР, актите на Институтот и на Кодексот на етика за професионални сметководители на МФС;
11. Го известува министерот за финансии за изречените мерки од спроведената контрола на друштвата за ревизија и/или овластените ревизори - трговци поединци;
12. Ја определува висината на чланарината за членство во Институтот која обезбедува непречено функционирање на Институтот;

13. Донесува правила со кои ќе се обезбеди дека членовите се способни да ги исполнат обврските кои произлегуваат од ревизорската работа;
14. Формира комисија за оцена на практиката на друштвата за ревизија и на овластените ревизори - трговци поединци, кои се однесуваат на прегледување и правење копии од која било книга, документ или предмет кој е во сопственост или под контрола на друштвата за ревизија, како и заради добивање информации од кој било партнер или вработен, на овластениот ревизор. Овластениот ревизор или лице од друштвото за ревизија е должен на барање на Институтот или од лице овластено од него да презентира книга, документ или предмет и не смее согласно со законот, да одбие да презентира таква книга, документ или предмет дури и ако ревизорот е на мислење дека таа книга, документ или предмет содржи доверливи информации за субјектот на ревизијата;
15. Презема активности определени од министерот за финансии кои се неопходни и соодветни за промовирање на високите професионални стандарди меѓу друштвата за ревизија и овластените ревизори за подобрување на квалитетот на ревизорските услуги што ги нудат;
16. Донесува годишна програма и годишен извештај за својата работа, на кои согласност дава министерот за финансии на предлог на Советот за унапредување и надзор на ревизијата;
17. Издава билтен;
18. Иницира соработка со професионални асоцијации на сметководители и ревизори;
19. Организира стручни симпозиуми од областа на сметководството и ревизијата;
20. Иницира соработка со високо-образовни институции во земјата и во странство;
21. Иницира публикување на стручни списанија од областа на сметководството и ревизијата;
22. Иницира измени на законските прописи од областа на ревизијата, сметководството и финансиите;

23. Спроведува контрола врз примената на МСР, Кодексот на етика за професионални сметководители на МФС и актите на Институтот врз основа на годишна програма на Институтот или по барање на заинтересирани субјекти²⁰.

5.1. Прописи и акти кои го регулираат работењето на Институтот на овластени ревизори

Во продолжение следуваат прописите и актите со кои се регулира работењето на Институтот на овластени ревизори²¹.

Општи Прописи²²:

- Закон за ревизија;
- Правилник за формата и содржината на образецот за барањето за полагање на испит за стекнување на звањето ревизор и формата и содржината на образецот на барањето за издавање на уверение за ревизор.

Општи акти²³:

- Статут на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија;
- Тарифник за висината на членарината и надоместоците што ги наплатува ИОРРМ;
- Годишен извештај за наодите од извршените контроли;
- Правилник за содржината на Регистарот на ревизори, Регистарот на овластени ревизори, Регистарот на друштва за ревизија, Регистарот на овластени ревизори - трговци поединци и Регистарот на трајно одземени лиценци;
- Годишна програма за работа на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија за 2016 година;
- Годишен извештај за работа на ИОРРМ за 2015 година;
- Правилник за начинот и постапката на вршење периодична контрола;

²⁰ Статут на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија, член 7

²¹ Статут на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија, член 7

²² Дел од текст превземен од <http://www.iorm.org.mk/propisi.html>

²³ Дел од текст превземен од <http://www.iorm.org.mk/akti.html>

- Правилник за изменување и дополнување на Правилникот за вршење периодична контрола;
- Правилник за начинот и постапката за утврдување на повредите и за дисциплински мерки на членовите на ИОРРМ;
- Правилник за начинот и постапката на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија и на овластен ревизор - трговец поединец;
- Правилник за начинот и постапката на полагање на испитот за стекнување на звањето ревизор;
- Правилник за изменување и дополнување на Правилникот за начинот и постапката на полагање на испитот за стекнување на звањето ревизор;
- Правилник за начинот и постапката на добивање на уверение за ревизор;
- Правилник за начинот и постапката на добивање уверение за ревизор за лица кои поседуваат квалификација за ревизор стекната во странство.

Поединечни акти:

- Финансиски план на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија за 2016 година;
- Одлука за именување на два овластени ревизори за членови на СУНР;
- Одлука за зачленување на Институтот на овластени ревизори на РМ во релевантни меѓународни асоцијации.

5.2. Континуираното професионално усовршување како значаен фактор кое влијае врз ревизорската професија во Република Македонија

За разлика од земјите со долга традиција во развојот на ревизијата, професионалното усовршување на ревизорите во РМ континуирано почна да се организира и спроведува од страна на Институтот на овластени ревизори на РМ во 2009 година преку годишни програми за полагање испит кои се под контрола на Советот за унапредување и надзор на ревизијата на РМ. Едно лице за да може да полага испит за добивање сертификат за овластен ревизор треба да исполнува неколку услови и тоа

- да има високо образование од областа на економските,правните науки или друго соодветно образование
- да го познава македонскиот јазик
- да не е осудуван со правосилна судска одлука во врска со своето работење
- да не му е изречена мерка забрана за вршење на својата професија

За одржување на стекнатата професионална компетентност овластениот ревизор е должен да посетува обука од најмалку 120 часа за период од три години, односно да посетува обука од најмалку 30 часа годишно во рамките на континуирано професионално усовршување заради надградување на знаењето во областа на сметководството и ревизијата. На овластениот ревизор кој нема да ги посетува обуките или нема да обезбеди доказ за завршени обуки, Советот му ја одзема лиценцата за овластен ревизор, по предлог на Институтот²⁴.

За зголемување на кредибилитетот на ревизорската професија во РМ потребно е континуирано усовршување на ревизорите како и константно проширување на знаењата во областа на професионалната етика применувајќи ги меѓународните ревизорски стандарди. Со самата глобализација и техничко технолошкиот развој ревизијата се побрзо ќе се развива и со самото тоа ќе придонесе до напредок на професијата преку користење на различни алатки и компјутерски програми кои ќе овозможат подобрување во проценка на ризикот. Оттука се наметнува потребата за дополнително надградување и усовршување на ревизорите кои се директно вклучени во овој процес²⁵.

²⁴Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.158/10,135/11, 188/13, 43/14 и 138/14, член 28

²⁵Димитрова Ј. , Колева Б. (2015), Ревизорската професија во Македонија и во светот, стручен труд, УДК: 657.6-051(497.7) 657.6-051(100), Годишен зборник на Универзитет ” Гоце Делчев” – Штип, Економски факултет, стр. 130

6. Професионална регулатива - ревизорски стандарди и нивната имплементација при вршењето на ревизијата во Република Македонија

За регулирање на ревизорската професијасе јавува потребата за контрола од страна на професионални асоцијации во домашни и светски рамки со универзални ревизорски стандарди и правила коишто се донесени од страна на најголемата светска асоцијација AICPA - Американскиот институт на овластени јавни ревизори која ја сочинуваат повеќе од 400.000 членови во 145 земји.

AICPA се раководи според следниве стандарди:

Општи стандарди:

- Должно професионално внимание;
- Независност во поглед на ставовите;
- Техничко знаење и стручност.

Стандарди на изведување на ревизија:

- Адекватно планирање и супервизија на ревизорската работа;
- Ревизија на интерните контроли;
- Доволно соодветен ревизорски доказ.

Стандарди на известување:

- Ускладеност на финансиските извештаи со општоприфатените сметководствени стандарди;
- Конзистентна примена на сметководствените принципи;
- Адекватно информативно обелоденување;
- Ревизорскиот извештај мора да содржи мислење во поглед на сметководствениот извештај како целина и во склад со собраните докази.

Покрај споменатите ревизорски стандарди, ревизијата во Република Македонија се спроведува според прифатените Меѓународни ревизорски стандарди. Содржината на стандардите постојано се следи и се врши промена на истите.

6.1. Меѓународни стандарди за ревизија

Потребата од постоење на унифициран начин на презентирање на финансиските извештаи, од страна на деловните ентитети и толкување на инкорпорираните информации, од страна на потенцијалните корисници, членовите на сметководствената и ревизорската професија ја аргументираат со воспоставената интерелација помеѓу ревизорските и сметководствените стандарди. Имено сметководствените стандарди на корисниците на сметководствените услуги, во основа им сугерираат што се подразбира под корисна финансиска информација. За разлика од нив, пак ревизорските стандарди ги водат ревизорите во утврдување на кредибилитетот на таквата информација. Набљудувана од аспект на инвеститорите, кредиторите, акционерите и останатите корисници на ревизорските услуги само корисна и поверлива финансиска информација води кон донесување на квалитетна деловна одлука.

Во современата сметководствена теорија и пракса сметководството се идентификува со јазик за деловно комуницирање (language of business).²⁶ Таквата аналогија во целост е прифатлива, бидејќи сметководството начелно претставува форма на комуникација помеѓу деловните субјекти. Поради ваквиот третман на сметководството недоразбирањето на релација клиенти-корисници на ревизорските услуги, како впрочем и кај останатите типови на комуницирање, можат да бидат иницирани со различното толкување на информациите дури и во случаеви кога нивната содржина и значење се апсолутно јасни.

Во настојување да ја елиминираат можноста од појава и постоење на недоразбирања во финансиското комуницирање, приближно 50 земји на меѓународната сметководствена и ревизорска сцена имаа креирано сопствен механизам за конципирање на национални сметководствени и ревизорски стандарди. Примарна задача на вака конституираниот механизам за креирање на националните стандарди е фокусирана на хармонизирање на диверзифицираноста во сметководствената и ревизорската професија во рамките

²⁶Michael Sherer, Stuart Turley: Current Issues in Auditing Accounting & Finance Series, Paul Charrian Publishing, London 1991.

на конкретната национална економија. Но, и покрај пројавените тенденции, на тлото на развиените национални економии, за надминување на разликите во презентирање и толкување на финансиските извештаи, на меѓународен план сеуште е присутен висок степен на диверзифицираност во сметководствената и ревизорската професија.

На изолираните состојби се должи и перманентно присутната загриженост на членовите на ревизорската професија за нарушената професионална репутација кај клиентите, како резултат на погрешно толкување на презентираниите информации во транснационалните комуникации. Од тие причини, кај поголем дел од развиените економии, проблемот на различните механизми за креирање на национални ревизорски стандарди, се наметнува како мошне суптилен. Во основа ревизијата ги уверува корисниците на ревизорските услуги во кредибилитетот и проверливата моќ на информациите презентирани во финансиските извештаи на претпријатијата-клиенти. Меѓутоа непознавањето од страна на ревизорите, на компаративни сличности и разлики во националните ревизорски стандарди, ја прави сосема реална и можна опасноста резултатите од нивниот ангажман нагласено да варираат во квалитет.

Разликите во сметководствените и ревизорските стандарди неповолно се рефлектираат врз потенцијалните корисници на информациите, во смисла презентираниите финансиски извештаи на компаниите во развиените национални економии не само што изгледаат различно, туку и нудат комплетно различни информации. Поголем дел од меѓународните и регионалните организации се соочуваат и укажуваат на овој проблем. Оттука иницијативата за достигнување на високо ниво на хармонизација на сметководствените и ревизорските стандарди од ден на ден дава се повеќе приврзаници.

Евидентниот пораст на бројот на активно инволвираните национални економии, во напорите за хармонизирање на сметководствените и ревизорските стандарди, без дилема, укажува на огромната поддршка во реализирањето на идејата за унифицирање на меѓународната ревизорска професија. Современите трендови во развојот на ревизорската професија укажуваат на пројавениот

интерес и на транснационалните економии за партиципирање во овој процес. Денес, повеќе од било кога порано, е извесно дека дилемата по прашањето дали е потребна ваква хармонизација и припаѓа на минатото.

За непречено вршење на ревизорската професија се применуваат Меѓународните стандарди заревизија и Кодексот за етика на професионалните сметководители утврдени од страна на Меѓународната федерација на сметководители (IFAC). Стандардите за ревизија се основни правила кои се користат во текот на ревизијата на финансиските извештаи. Тие вклучуваат насоки за спроведување на ревизија, изразување на мислењата и давање Извештај за извршената ревизија. Стандардите за ревизија немаат сила на закон, но редовно се применуваат во ревизорската практика и претставуваат правила кои ревизорите ги применуваат на меѓународно ниво од страна на Меѓународните стандарди за ревизија (МСР), кои служат како рамка за развој на националните стандарди за ревизија.

Меѓународната федерација на сметководители (МФС) има за цел да ја развие и подобри сметководствената професија која ќе биде оспособена во интерес на јавноста да обезбеди високо квалитетни услуги. Поради тоа IFAC има за цел да ги утврди Меѓународните стандарди за ревизија, кои имаат задача за развивање и издавање на стандарди и извештаи за ревизија.

МСР содржи основни принципи, постапки и насоки кои служат како основа и водич за спроведување на ревизијата. Овие стандарди немаат намера да отстапат од правните регулативи на земјите-членки, но кога националната регулатива не е во согласност со МСР, организациите членки на МФС, врз основа на обврските за членство, треба да ги применуваат.

МСР (ISA) –се нумерирани и поделени во следниве групи:

- 1) воведување (100-199),
- 2) одговорност (200-299)
- 3) планирање (300-399)
- 4) внатрешна контрола (400-499),
- 5) ревизорски докази (500-599),

- 6) користење на работата на другите (600-699)
- 7) Заклучоци на ревизијата и извештаите (700-799)
- 8) специфични области (800-899)
- 9) поврзани услуги (900-999).

Секоја од овие групи содржи два или повеќе меѓународни ревизорски стандарди со заедничка содржина.

За подобрување на идентификација на стандардите, во 2003 година, ОМСРУ создаде Проект за појаснување кој е еден од најзначајните. Проектот ги содржи следниве појаснувања:

- Утврдување на цел за професионалниот сметководител во однос на секој стандард посебно.
- Појаснување на обврските кои се наметнати на професионалниот сметководител од страна на условите на стандардите, користејќи ревидирана терминологија.
- Елиминација на двосмисленоста во врска со тоа дали користењето на сегашното време во стандардите наметнува обврска за професионалниот сметководител; и
- Подобрување на севкупната читливост и разбирливост на стандардите преку структурни и концепирани подобрувања, вклучувајќи и појаснување на применливиот материјал во стандардите

Повеќе од 70 земји ги усвоиле МСР или забележале дека не постојат значајни разлики помеѓу нивните национални стандарди и МСР.

Одобрени и издадени МСР во 2003 година се:

- **МСР 315-** Разбирање на ентитетот и неговата средина и проценка на ризикот за материјалните погрешни прикажувања;
- **МСР 330-** Ревизорската постапка во однос на проценети ризици;
- **МСР 500-** Ревизорски доказ.
- **МСР 200-** Цели и општи принципи кои ја предводат ревизијата на финансиски извештаи;

Во 2004 година, ОМСРУ издаде пет нови или ревидирани стандарди:

- **МСР 220-** Контрола на квалитет на ревизија на историски финансиски информации;
- **МСР 240-** Обврската на ревизорот да земе предвид измама при ревизија на финансиски историски извештаи;
- **МСР 300-** Планирање ревизија на финансиски извештаи;
- **МСР 700-** Извештај на независниот ревизор за комплетната група финансиски извештаи со општа намена;
- **МСКК 1-** Контрола на квалитет на претпријатија кои вршат ревизија и проверка на историски финансиски информации и други ангажмани за уверување и поврзани услуги.

ОМСРУ одобри два стандарди за контрола на квалитет²⁷:

- **МСКК 1-** Контрола на квалитет на претпријатија кои вршат ревизија и проверка на историски финансиски информации и други ангажмани за уверување и поврзани услуги. МСКК1 ги утврдува одговорностите на претпријатието за утврдување и одржување на систем за контрола на квалитет за сите ревизии, други ангажмани за уверување и поврзани услуги.

Во 2005 година, ОМСРУ направи значајни чекори во подобрувањето на ОМСРУ и финализираше два (2) стандарди.

- **МСР 230-** Ревизорска документација;
- **МСАР 2410-** Проверка на меѓу-периодски финансиски информации извршена од страна на независниот ревизор на ентитетот.

Исто така, ОМСРУ одобри промени на МСКК 1.

Во 2006 година, ОМСРУ направи значителен напредок во неговата работна програма:

- Четири финални преформулирани стандарди и поправен Предговор, одобрен според проектот за појаснување.
- Седум ревидирани стандарди, издадени како нацрт стандарди според конвенциите за нацрт на појаснувањето.
- Три ревидирани стандарди издадени за објавување или повторно

²⁷IFAC Handbook 2009 Technical Pronouncements , IFAC New York 2009

објавување.

Четириите конечни стандарди се следните:

- **МСР 240** - Одговорност на ревизорот да ја земе предвид измамата во ревизијата на финансиските извештаи;
- **МСР 300** - Планирање на ревизија на финансиски извештаи;
- **МСР 315** – Разбирање на ентитетот и неговата средина и проценка на ризикот за материјалните погрешни прикажувања;
- **МСР 330**- Ревизорска постапка во однос на преценетите ризици.

ОМСРУ во текот на 2007 година имаше значаен пресврт на својата работна програма. Приоритет на ОМСРУ беше развојот на високо квалитетни МСР кои ќе бидат глобално прифатени и кои ќе помогнат при конверзијата.

Составувачите на националните стандарди ги препознаваат предностите на конзистентни ревизорски стандарди и ги прифаќаат Меѓународните стандарди за ревизија (МСР).

Повеќе од 100 држави денес изјавиле дека ги прифаќаат МСР или пак дека нема значајни разлики меѓу нивните национални стандарди за ревизија и МСР.

Во 2007 година, ОМСРУ одобри седум финални МСР и 21 нацрт стандарди на МСР изработени во согласност со новите конвенции²⁸.

Одобрените финални МСР се следните:

- **МСР 260** – Комуницирање за ревизорски прашања со оние кои се одговорни за управувањето;
- **МСР 540** – Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки според објективната вредност и поврзани обелоденувања;
- **МСР 580** – Изјави на менаџментот;
- **МСР 600**- Посебни разгледувања на ревизии на група финансиски извештаи (вклучувајќи работа на ревизори на компоненти);
- **МСР 560**- Последователни настани;

²⁸ IFAC Handbook 2009 Technical Pronouncements , IFAC New York 2009

- **МСР 720** - Одговорност на ревизорот во врска со други информации во документите кои содржат ревидирани финансиски извештаи;

Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ), се движи поблиску до завршување на својот Проект за појаснување со објавувањето на седум разјаснети Меѓународни Стандарди за Ревизија (МСР) и еден појаснет Меѓународен Стандард за Контрола на Квалитет (МСКК).

До денес, ОМСРУ има објавено 29 конечно преформулирани МСР и еден конечно преформулиран МСКК во нов појаснет стил.

Одобрените конечни МСР се следните²⁹:

- **МСР 220** – Контрола на квалитет на ревизија на финансиски извештаи;
- **МСР 500** – Ревизорски докази;
- **МСР 501** – Ревизорски докази – Специфични разгледувања за одбрани ставки;
- **МСР 505** – Екстерни конфирмации;

Одобрените конечни МСР се следните:

- **МСР 620** – Користење на работата на експерт;
- **МСР 710** – Компаративни информации – кореспондирачки износи и компаративни финансиски извештаи;

МСКК 1- Контрола на квалитет на фирми кои вршат ревизија и проверка на историски финансиски информации и други ангажмани за уверување и поврзани услуги³⁰.

Критериумот за „фер презентирање,, е определен од страна на МСС и националните закони кој содржи проценување на процесот на финансиско известување од голем број аспекти.Целите и барањата на ревизија кои ги спроведува ревизорот како и одговорноста на ревизорот за неговото мислење дека финансиските извештаи немаат материјално значајни грешки и податоците се објективно и реално прикажани во нив, исто така се утврдени во МСР.

Во процесот на ревизија се проценуваат добиените информации и

²⁹ www.aicpa.org

³⁰ Стојанова П. (2008), “Ревизија”, ЕУРМ, Скопје, стр. 161

податоци од страна на менаџментот, а пак Меѓународните стандарди за ревизија ја определуваат нејзината цел за да се формира ревизорско мислење.

Секоја ревизија е различна и ревизорот мора да донесува професионални одлуки. Со употреба на Меѓународните стандарди за ревизија ревизорот донесува професионални одлуки за тоа кој е најефикасниот начин за спроведување на ревизија на секој одделен деловен субјект. Ревизијата, поради тоа, е дисциплина која се базира на компетентни поединци кои врз основа на своето искуство и знаење применувајќи ги начелата на интегритетот, објективноста и професионалниот скептицизам донесуваат одлуки за тоа кои од фактите и околностите треба да се поддржат во спроведувањето на ревизорскиот ангажман³¹.

6.2. Ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI)

INTOSAI е независна, непартиска и невладина организација која е основана како постојана институција за размена на идеи и искуства во областа на надворешната ревизија помеѓу Врховните светски ревизорски институции. Меѓународната организација на Врховни ревизорски институции (INTOSAI) се состои од ревизорски институции од 191 држава, Европскиот суд на ревизори и пет придружни членки. Организацијата е основана од страна на претставниците на 34 врховните ревизорски институции на првата конференција одржана во Куба во 1953 година. Организацијата има консултативен статус во Економско-социјалниот совет на ОН. Мотото на INTOSAI е „**меѓусебно искуство од корист за сите**“, а неговото седиште се наоѓа во Виена, каде што Генералниот секретаријат на организацијата функционира врз основа на австриски суд за ревизија (Rechnungshof). Официјални работни јазици се арапски, англиски, француски, германски и шпански.

Највисок орган на INTOSAI е Конгресот на членови, што ги собира еднаш на секои

³¹Д-р Лајош Жагер, Д-р Сања Север Малиш, (2013), „Фактори за определување на квалитетот на ревизијата“, Зборник на трудови на XV Симпозиум на сметководителите во Република Македонија, стр. 344-345

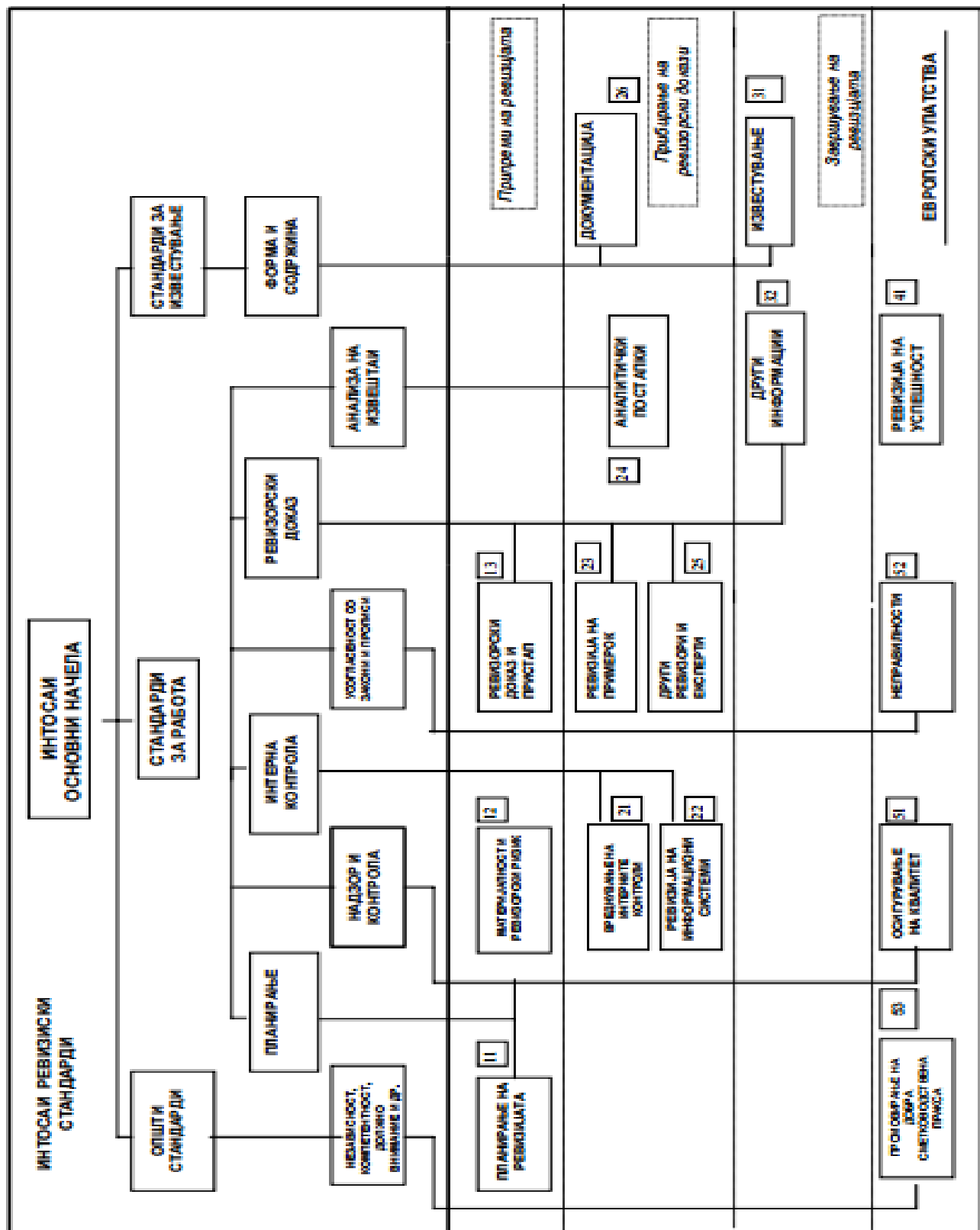
три години.Работата на комисии и работни групи во периодот меѓу Конгреси е организирана од страна на Управниот одбор.Генералниот секретаријат му помага на Управниот одбор и комисиите во извршувањето на нивните функции и организира практични активности на организацијата.Генералниот секретаријат е раководен од страна на претседателот на австриски суд за ревизија како генерален секретар на INTOSAI.Постојаниот комитет за финансии и администрација и директорот на стратешко планирање на INTOSAI исто така се наоѓаат во Виена.

Организацијата ги има следниве регионални работни групи:

- OLACEFS (Организација во Латинска Америка и Карибите, Врховна ревизорска институција, основана во 1965 година);
- AFROSAI (африканска организација на врховните ревизорски институции, основана во 1976 година);
- ARABOSAI (арапска организација на врховните ревизорски институции, основана во 1976 година);
- ASOSAI (азиска организација на врховните ревизорски институции, основана во 1978 година);
- Pasai (Пацифчко Здружението на Врховните ревизорски институции, основано во 1987 година);
- CAROSAI (Карибска организација на врховните ревизорски институции, основана во 1988 година); и
- EUROSAI (Европската организација на врховните ревизорски институции, основана во 1990 година).

Важно е да се напомене дека во организацијатаEUROSAI учествуваат 42 врвни европски ревизорски институции, чија цел е идентична со INTOSAI односно се

состои од професионална соработка меѓу членките на EUROSAI, и размена на информации. Членовите на EUROSAI, се и членови на INTOSAI и за сите нив важат определени меѓународно прифатени стандарди и правила преку кои се врши ревизија на финансиските извештаи во јавниот сектор.



Табела бр. 1 ИНТОСАИ ревизорски стандарди

Извор: Европски упатства за примена на Ревизорските стандарди на Меѓународната Организација на Врховни Ревизорски Институции – INTOSAI, Државен завод за ревизија, Скопје, Декември 2007, стр. 9

Ревизорските стандарди на INTOSAI се состојат од четири дела и тоа:

(а) Основни начела

Основните начела се основни претпоставки и барања со кои се развиваат ревизорските стандарди и кои ревизорите ги употребуваат во обликувањето на нивното мислење и извештај, а особено во случаите каде не се применуваат посебни стандарди³².

Основните начела се:

- ВРИ треба да размислат за одобрување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ за сите прашања кои се сметаат материјални. Одредени стандарди не ќе може да се применат од страна на ВРИ, вклучувајќи ги и оние организирани како судски работи, ниту пак неревизиски работи кои се спроведени од страна на ВРИ. ВРИ треба да ги утврди важечките стандарди со кои ќе обезбеди висок квалитет на работата. ВРИ треба да применува сопствено расудување во различни ситуации кои се појавуваат во текот на државната ревизија;
- ВРИ треба да се применуваат непристрасно при проценка на разни ситуации кои се јавуваат во текот на спроведување ревизија на државните органи.
- Со зголемување на јавната свест, јасно е зголемување на побарувачката за јавна одговорност на лица кои управуваат со јавните ресурси, така што постои потреба процесот на одговорност да биде ефикасен и ефективен во своето работење.
- развој на соодветен систем на информации, системи, контрола, евалуација и известување во рамките на Владата ќе го олесни процесот на одговорност. Менаџментот е одговорен за точноста и веродостојноста на содржината на финансиските извештаи и други информации.
- надлежните органи треба да обезбедат донесување на прифатливи сметководствени стандарди за финансиско известување и објавување на

³²Правилник за ревизорските стандарди за државна ревизија, Ревизорски стандарди на меѓународната организација на врховните ревизорски институции, (<http://www.aaipa.mk/files/pravilnik-za-mrs-na-intosai-mak.pdf>) стр. 1

релевантни потреби на државата, а субјектите на кои се врши ревидирање на извештаите треба да ги развијат конкретните цели и норми за успешност.

- Конзистентна примена на прифатливи сметководствени стандарди треба да резултира со реално прикажување на финансиската состојба и резултатите од работењето.
- Во присуство на соодветна внатрешна контрола се намалува ризикот од грешки или неправилности.
- Законските акти ќе ја олеснат соработката со субјектите во кои се врши ревидирањето за одржување и обезбедување на пристап до сите релевантни податоци неопходни за сеопфатна проценка на активностите кои се предмет на ревизија.
- Сите ревизорски активности треба да бидат во рамка на ревизорските овластувања на ВРИ.
- ВРИ треба да работи на подобрување на техничкиот развој за ефикасноста на работењето.
- ВРИ треба да избегнува конфликт на интереси помеѓу ревизорите и субјектите кои се предмет на ревизија.

Примената на соодветни општи ревизорски стандарди му овозможува на ВРИ да ја одржи својата независност и објективност во процесот на ревизија.

(б) Општи стандарди

Општите стандарди за ревизија според INTOSAI,а кои се однесуваат истовремено и на ревизорот и на ВРИ се :

- Независност;
- Компетентност;
- Задолжително внимание
- Дрги општи стандарди;

Ревизорот и ВРИ се должни да ги почитуваат и применуваат ревизорските

стандарди на INTOSAI, односно треба да ги применуваат во процесот на планирањето, специфицирањето, прибирањето и проценката на ревизорските докази, како и во известувањето за наодите, заклучоците и препораките.

Општите стандарди за ревизија кои се однесуваат само на ВРИ, се оние стандарди според кои ВРИ треба да усвои политики и постапки за:

- Вработување на персонал со соодветни квалификации;
- Развој и обука на персонал на ВРИ заради ефикасно извршување на задачите и заради дефинирање на основата за понатамошно унапредување на ревизорите и останатиот персонал;
- Подготовка на прирачници и други пишани упатства и инструкции кои се однесуваат на вршењето на ревизијата;
- Поддршка на постојните способности и искуства во рамките на ВРИ и идентификација на способностите кои недостигаат, остварување на добра дистрибуција на способностите по ревизорските задачи, како и определување на доволен број на лица за секоја ревизија, и вршење на правилно планирање и надзор заради остварување на целите на потребното ниво на должно внимание и грижа, и
- Преглед на ефикасноста и ефективноста на интерните стандарди и постапки на ВРИ.

Независност

Независноста и објективноста се значаен дел во ревизорската професија кои имаат влијание на кредибилитетот и резултатите кои се добиваат од неа. Независноста е највредниот квалитативен атрибут на ревизорот.³³ Мислењето на ревизорот не би имало никаква употребна вредност за корисниците на ревизорските извештаи доколку истото не е независно и објективно. За да биде независен ревизорот треба да биде духовно чесен и да нема било какви ангажмани со корисникот т.е. обврски кон него.

³³Christopher Humphrey – Debating Audit expectation, current issius in Auditing, Paul Chapman, Publishing, London, 2004 p.20

Должно внимание

Со цел постојано да ја усовршуваат својата стручност, компетентност како и да го подобрат својот квалитет а со што ќе им се овозможи реализирање на своите професионални обврски на најдобар можен начин ревизорите треба да ги почитуваат професионалните и етички стандарди на професијата во согласност со принципите од Кодексот на етика.

Овој принцип се реализира преку чесен, лојален и внимателен пристап кон професионалниот ангажман.

Во случај ВРИ да ангажира надворешни ревизори, треба да се осигура со големо внимание во нивната компетентност и стручност во извршување на зададените задачи и да спроведе соодветни постапки за контрола дали тие се придржуваат кон релевантните ревизорски стандарди како и да се увери во нивниот квалитет.

Други општи стандарди за ВРИ

Општите стандарди за ВРИ вклучуваат дека ВРИ треба да усвои политики и постапки за вработување лица со соодветни квалификации.

Вработените во ВРИ треба да поседуваат соодветни академски квалификации и да поседуваат соодветна обука и искуство. ВРИ треба да формира и редовно да ги проверува минималните образовни барања за назначување на ревизори.

ВРИ треба да преземе соодветни чекори со кои ќе обезбеди континуиран професионален развој на персоналот вклучително, ако е можно, спроведување на внатрешна обука како и поттикнување за присуство на надворешни курсеви.

(в) Стандарди за спроведување на ревизијата

Стандардите за подрачјето на работа создаваат рамка за вршење и управување со ревизијата. Тие се поврзани со општите стандарди за ревизија, кои ги поставуваат основните барања за преземање на задачите кои се покриени со стандардите за подрачјето на работа. Тие исто така се поврзани со стандардите за

известување, кои го покриваат комуникацискиот аспект на ревизијата, бидејќи резултатите од спроведувањето на стандардите за подрачјето на работа претставуваат основен извор за содржината на мислењето или извештајот³⁴.

Стандардите за подрачјето на работа, применливи на сите типови на ревизии, се:

- планирање;
- супервизија и прегледување;
- интерна контрола;
- усогласеност со законската регулатива;
- ревизорски докази;
- анализа на финансиски извештаи

Планирање

Овој стандард го обврзува ревизорот да ја планира својата работа или пак да ги надгледува активностите на своите помошници доколку тие ја вршат ревизијата на начин со кој ќе допринесе до висок квалитетна ревизијата на економичен, ефикасен и ефективен начин и навремено.

Супервизија и прегледување

Во процесот на супервизија и прегледување на ревизорот му се налага да прибави компетентни и релевантни докази исклучително по пат на инспекција, набљудување, распрашување и потврдување.

Интерна контрола

На самиот почеток на процесот на ревизија, ревизорот треба да ја проучи и процени сигурноста на интерните контроли.

Усогласеност со применетите закони и прописи

Во процесот на ревизија на одреден субјект треба да се направат тестови дали неговото работење е усогласено со важечките закони и прописи.

³⁴Божиновска Лазаревска 3, Ревизија, Економски факултет Скопје 2011 год.

Ревизорски докази

Ревизорските докази претставуваат податоци што ревизорот ги прибавува за врз нивна основа да оформи независно, објективно и пред се аргументирано мислење, со што на крајот од ревизијата се пренесуваат пораките во врска со работењето на клиентот.

Анализа на финансиски извештаи

Ревизорот при анализа на финансиските извештаи треба да утврди дали тие се во согласност со меѓународните стандарди и дали нивните податоци се релевантни и вистинити³⁵.

(г) Стандарди за известување

Стандардите за известување се однесуваат на формата, содржината и начинот на известување односно изразување на мислење од страна на ревизорот. Четирите стандарди за известување се

- ✓ Дали финансиските извештаи се во согласност со општоприфатените сметководствени принципи
- ✓ Дали општоприфатените принципи се применети на конзистентна основа во тековниот во однос на претходниот период
- ✓ Дали информациите содржани во финансиските извештаи се адекватни
- ✓ Извештајот на ревизорот задолжително треба да го содржи изразеното мислење како целина на финансиските извештаи. Неговото мислење може да биде :
 - Мислење со резерва;
 - Негативно мислење (неповолно мислење);
 - Воздржување од давање на мислење;
 - Нагласување на прашање.

³⁵Божиновска Лазаревска 3, Ревизија, Економски факултет Скопје 2011 год

6.3. Меѓународни стандарди за професионално спроведување на интерната ревизија

Задачата на интерната ревизија е да го истражи, испита и оцени односно ревидира системот на интерни контроли и нивната ефективност во работењето на секој бизнис систем, да известува за наодите и да предложи решенија на менаџментот. Таа ја проучува организацијата и функционирањето на сметководствениот систем и соодветните внатрешни контроли, кредибилитетот на финансиските и оперативните информации, проценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на деловните операции и контрола, политики за спроведување, планови и процедури и врши посебни проверки.

Целта на постоењето и активностите на внатрешната ревизија на компанијата е "да се обезбеди заштита на ресурсите на претпријатието од нелојалното однесување на вработените, нелојално однесување на изведувачи кои го користат името на технолошките компании, заштита на акционери од нефер однесување на менаџери, менаџери на врховно ниво од нелојално однесување на менаџерите на пониски нивоа, да се осигура дека официјалните извештаи на компанијата и пресметката на данок немаат грешки што може да предизвика примена на санкции против компанијата.

Интерната ревизија може да се дефинира и како истражување кое континуирано и интензивно ја контролира организацијата со цел да се добие увид во вистинската состојба на организацијата и нејзината позиција во околината, за да се постигне подобра контрола врз иднината на бизнисот. Внатрешната ревизија е насочена кон подобрување на иднината на бизнис претпријатијата преку одлуки донесени од страна на менаџментот. Како независно тело интерните ревизори на компанијата имаат задача да го испитаат планирањето, организирањето и спроведувањето на постапките за остварување на целите и предвидување дали сите цели ќе се постигнат.

По разгледување на ситуацијата во внатрешниот систем интерните ревизори им даваат препораки за подобрување на системот. Со цел да се подобри функционирањето на менаџментот на компанијата, управување и водење во позитивна насока ревизијата има свое значење преку улогата на заштита на интересите на сопствениците на капитал и создавање на реални и објективни информации со цел за рационално одлучување. Ревизијата се фокусира на испитување на мислење и изразување на мислење за финансиските извештаи, односно во поширока смисла се однесува на испитување на администрацијата и давање мислења во согласност со претходно поставените цели.

Една од улогите на интерната ревизија е да се откријат потенцијалните ризици во областа на работењето на компанијата и да се дадат совети и препораки за справување со истите. Стандардите на интерната ревизија се дефинирани од страна на релевантните институции, односно се во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија.³⁶

Цели на интерната ревизија се:

- тестирање и оценка на сигурноста и ефикасноста на системите за внатрешна контрола и
- квалитетно извршување на надлежноста.

Дел од стандардите кои се однесуваат на интерната ревизија се:

300 – Делокруг на работа - интерната ревизија го опфаќа испитувањето и проценката на успешноста на интерната контрола, квалитетот на работењето, како и извршувањето на дадените обврски.

310 – Сигурност и целосност на информациите - интерните ревизори мораат да ја проверуваат сигурноста и целоста на финансиските и други информации на начин на којшто тие можат да се идентификуваат, мерат, класифицираат и известуваат.

³⁶.Tokić, Stanko: Etički kodeks Sekcije internih revizora. HEP, Zagreb, 2003.

320 – Почитување на политиката на деловниот ентитет, плановите, правилата и прописите – интерните ревизори мора да испитат дали се почитуваат: политиката на деловниот ентитет, законските прописи и правила.

330 – Заштита на имотот - интерните ревизори мора да ги прегледаат и оценат начините за заштита на имотот и да го потврдат нејзиното реално постоење.

340 – Економичност на употребата на ресурсите - интерните ревизори можат да ја оценат економичноста и делотворноста во користењето на средствата.

350 – Оценување на поставените цели - интерните ревизори мораат да ги оценуваат и операциите и да утврдат дали резултатите од извршувањето се во согласност со поставените цели, односно дали поставените активности се одвиваат според планот.

Стандардите со кои се планираат, испитуваат и проценуваат информациите и истите се соопштуваат на јавностасе следните;

400 - Извршување на ревизијата – Работата на ревизијата вклучува планирање, испитување и оценка на информациите, а потоа известување и испитување на преземените мерки за отстранување на забележаните слабости.

410 – Планирање на ревизијата – интерните ревизори ја планираат секоја ревизија.

420 – Испитување на информациите – Ревизорите собираат, анализираат, интерпретираат и ја документираат информацијата како подлога за ревизија.

430 – Известување – По извршените ревизорски постапки, ревизорот го известува менаџментот за резултатите од испитувањето.

440 – Следење на резултатите - интерните ревизори мора да се запознаат со преземените мерки со цел да ги отстранат забележаните слабости во работењето на деловниот ентитет.

Стандардите кои се однесуваат на делокругот на работење на интерната ревизија се ;

500 – Управување со интерната ревизија – Раководителот на Одделот за

интерна ревизија мора правилно да го раководи истиот.

510 – Цел, овластување и одговорност – Раководителот на службата за интерна ревизија мора да има писмена изјава за целта, овластувањата и одговорностите на истата.

520 – Планирање – Раководителот на службата за интерна ревизија мора да изготви план за извршување на интерната ревизија.

530 – Политика и постапки – Раководителот на службата за интерна ревизија мора писмено да ја утврди политиката и постапките на раководење со интерната ревизија.

540 – Управување и развој на кадрите - Раководителот на Одделот за интерна ревизија мора да изготви програма за селекција и развој на интерната ревизија.

550 – Екстерни ревизори – Раководителот на интерната ревизија мора да ја координира работата на интерните и екстерните ревизори.

560 – Доверба – Раководителот на интерната ревизија мора да постави и одржува доверлива програма за испитување на операциите на интерната ревизија.

ГЛАВА II ПРОФЕСИОНАЛНОТО ОДНЕСУВАЊЕ НА РЕВИЗОРИТЕ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА – СОСТОЈБИ И ПЕРСПЕКТИВИ

1. Кредибилитетот и квалитетот на ревизорската професија во Република Македонија

Практичното имплементирање на униформните ревизорски стандарди, проследено со перманентна контрола на квалитетот, претставува најдобра гаранција за кредитбилитетот на публикуваните информации на претпријатието клиент, понуден на потенцијални корисници на ревизорските услуги. Понудениот кредитбилитет за презентираниите финансиски извештаи треба да биде со исти квалитет без оглед на законската и професионалната регулатива на матичната земја на ангажираниот ревизор.

Применувањето на професионалната етика и одржувањето на независноста на ревизорот се основа за веродостојноста и кредитбилитетот на ревизијата на финансиските извештаи.

Јавниот надзор треба да гарантира за регулирањето на ревизорската професија со што пред јавноста ќе се обезбеди интегритет и кредитбилитет за професијата и ќе се избегнат обвинувања од личен интерес.³⁷.

Следењето на состојбите во Р. Македонија во последните неколку години не наведува на констатацијата дека турбулентните промени во опкружувањето, насочени кон севкупната интернационализација на националните економии, не ја оставија имуна домашната ревизорска професија.

Во Република Македонија професионалното надоградување на овластените ревизори не е на многу високо ниво, па затоа дел од нив своето усовршување го продолжуваат на некои од светски реномираните институции со цел да добијат лиценци со кои ќе бидат во чекор со светските трендови на развојот на ревизија и нејзината примена.

³⁷Прирачник за внатрешна ревизија, Република Македонија, Министерство за финансии, Развој на политика на внатрешна ревизија и обука, стр. 56

Стекнување на звањето односно добивање лиценца “*овластен ревизор на Република Македонија*” се добива со полагање на испити. Ова придонесува до фактот дека во иднина ќе има поголем број од оптималниот на потребни ревизори со помалку вложен труд и истите не би ја ценеле доволно својата професија, со што *de facto* ќе се намали и цената на услугата бидејќи понудата ќе биде поголема од побарувачката, а сето тоа ќе придонесе до намалување на квалитетот и кредибилитетот на ревизорските извештаи, а оттука и намалување на заштитата на интересите на сите заинтересирани субјекти во друштвото кое е предмет на ревизија.

Давање ревизорски услуги по ниски цени од друга страна ја зголемуваат можноста за корумпираност на давателите на услуги со цел наплатување на сопствениот труд. Доколку ги поставиме работите потполно обратно можеме да се надеваме на зголемување на кредибилитетот на ревизијата како професија³⁸.

2. Професионализмот во ревизорската професија во Република Македонија

Драстичниот пораст на очекувањата на корисниците на ревизорски услуги упатени кон ревизорите или ревизорските фирми, за откривање на измами вградени во финансиските извештаи на субјектот, бара осмислување и доследно почитување на стандардите наведени во кодексот на етика на професионалните ревизори со цел да се зголеми професионалната одговорност во тој домен и да се обелоденат настанатите грешки/измами пред очите на јавноста.

Во Република Македонија се прават напори за зголемување на професионалноста на ревизорската професија, со што во самиот процес на ревизија се настојува да се почитуваат меѓународните ревизорски стандарди и Кодексот на професионална етика.

³⁸Божиновска Лазаревска 3, Ревизија – Економски факултет Скопје 2001 год.

3.Потреба од постоење на кодекс за професионално однесување на ревизорите

Важна детерминанта во теоријата и практиката на ревизија е професионалната етика или барање за професионално однесување на ревизори. Покрај важноста на етиката во ревизорската професија и запознавање на содржината на професионалната етика на ревизорите како еден од заедничките начини на спроведување на етика во ревизорската професија, потребно е да се дефинира рамка за проучување на етиката на општо ниво. Тоа вклучува одговори на прашањата: што е етика, кои се нејзините карактеристики, кои се аргументите за вклучување на етиката и етичките принципи и правила во било која професија, особено на ревизијата. Познавање на етиката на општо ниво, се чини дека, всушност, е предуслов за разгледување на професионална етика.

Професионалната етика ги применува општите етички принципи и правила во справувањето со специфичните проблеми на одредени групи во општеството, и во дефинирањето на правилата на однесување на некои професии. Ревизорите, професионалните сметководители, менаџери и други деловни луѓе се соочуваат со многу етички проблеми. На пример, клиент кој се заканува дека ќе најде друг ревизор ако не добие позитивно мислење, за ревизорот значи дилема - да го изрази како неосновано своето мислење.

За решавање на етичките дилеми може да пристапи на неколку начини. Едно лице може да идентификува етички проблем, почнувајќи од индивидуалните вредности и да донесе одлука врз основа на модел кој се состои од неколку чекори:

1. собирање релевантни факти,
2. идентификување етички проблеми од фактите,
3. утврдување врз кого и како влијаат одлуките,

4. идентификуваат достапни алтернативи,
5. утврдување последици од секоја алтернатива и
6. одлучување за акција.

Споменатиот модел не дава готови решенија, но тоа е само обид да се дефинираат насоки кои ќе влијаат на поединецот што може да ги реши етичките проблеми. Етиката има посебно место и улога во ревизорската професија. Таа е применета со општите стандарди за етичко однесување, се разбира земајќи ги предвид спецификите на професијата, во овој случај, ревизијата.

Етиката се дефинира како збир на принципи и стандарди кои се пропишани со кодекс на однесување и расудување при донесување на одлуки, односно што е правилно, а што погрешно.³⁹ Професионалната етика се однесува на морални аспекти на работење во поголем дел на насоки и тоа:

- квалитет и одговорност во извршување на работните обврски;
- позитивен став во однос на средствата за работа (технологија, апарати, техника, инвентар);
- примена на економичност во работењето;
- стручно усовршување, надградување и напредување во работата (посета на стручни семинари, усовршувања, пракса);
- комуникација на високо ниво со клиентите, колегите и претпоставените;
- создавање услови за здрава и безбедна работна и животна средина
- навременост во извршувањето на своите обврски
- лојалност кон организацијата или претпоставените;
- исполнителност, односно прифаќање и извршување на зададените обврски⁴⁰.

³⁹ Шуклев Б. (2006), *“Менаџмент на малиот бизнис”*, Универзитет “Св. Кирил и Методиј”, Скопје, четврто издание, стр. 257

⁴⁰ Мајхошев А. (2012), *“Новинарска етика”* (авторизирани предавања), Универзитет “Гоце
страна | 55

Етика (Гр. Етос = обичај, навика, каприц.) Се дефинира како збир на навиките, на владеењето на човекот, нација или класа. Етиката укажува главно збир на принципи, правила и морал, но исто така и науката на моралот; (Морална филозофија), која го истражува значењето и целите на моралните норми, основните критериуми за морална евалуација, како и општа основа и извор на моралот. Етиката на филозофијата го проучува човековото однесување кое е прифатено од морален аспект. Таа е норматив на науката, и одлучува преку одредени стандарди, етика и карактер, така што тие се разликуваат од другите науки.

Терминот етика подразбира збир на морални правила кои се поставени против поединци или групи. Конкретно во овој случај, ние зборуваме за правила кои се поставени за и против ревизорите.⁴¹ Етика може да се дефинира како морални правила и вредности, кои се опишани во концептот на етика и може да се заклучи дека постои потреба за етика и дека потребата за етика и етичко однесување не можат да се стават само во одредени периоди и фази на развој на едно општество.

Без оглед на ставови и мислења кои се намалени за етички релативизам, сигурно е дека правилата на однесување во општеството отсекогаш била таму, но различни во различни времиња, места и околности. Етиката е анализа на она што човечкото однесување го прави добро или лошо, точно или неточно.⁴² Таа се занимава со пресудата на исправноста или погрешноста на некои одлуки, дејствија или настани, почнувајќи со одредени вредности како стандард за такви пресуди. Во основа етиката претставуваат вредности, кои го опишуваат склопот на состојба и однесување. Вредностите може да се опишат како насоки кои укажуваат на саканото однесување, но тие се исто така критериум за оценување на однесувањето на една личност во поглед на етиката. Треба да се има во предвид фактот дека во прилог на универзалните вредности што се прифатливи

Делчев Штип, Правен факултет, Новинарство и односи со јавноста, стр. 36

⁴¹Krasniqi J. Kodeks profesionalne etike revizora, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 2006.

⁴²Tušek, Boris.: Revizija - instrument poslovnog odlučivanja, TEB, Zagreb, 2001

за секоја култура и општество, не постојат посебни вредности на одредена компанија или група која е дел од компанијата. Вредности кои се специфични за одредена компанија, со формирањето и социјализација, ја формираат основата за создавање на индивидуалните вредности на секој поединец кој работи во рамките на општеството. Во услови на глобализација треба да се истакне дека етичкото однесување треба да вклучува и вредности кои се заеднички за сите општества и притоа се разумни, се разбира земајќи ги предвид специфичните вредности и традиции на општеството.

Концептот на вредноста истовремено е статичен и динамичен. Ова значи дека со некоја стабилна, трајна вредност, постојат и оние кои се побрзо и полесно променливи. Во контекст на дебатата за етика на општото ниво обично се дискутираат етички дилеми или проблеми со кои се соочуваат од страна на поединци или групи на поединци во општеството. Етичка дилема е ситуација во која една индивидуа има да се одлучи што е соодветно однесување, и мора да избере меѓу алтернативни активности, со правилен избор кој не е апсолутно јасно како влијае на доброто на другите. Сметководството и ревизијата се само некои од професиите кои имаат неколку заеднички карактеристики, имено: одговорноста да и служат на јавноста, познавање на комплексот, барањата на професијата и довербата на јавноста.

Секое големо општество придава особена важност на професионално однесување. Терминот подразбира професионална одговорност за однесување кое се протега меѓу задоволување на сопствените потреби и одговорност кон себе и потребите на законите и прописите на општеството.⁴³ Главната причина за високото ниво на професионално однесување на поединци, е потребата од јавна доверба во квалитетот на нивните услуги, така што корисниците на услугите може да бидат безгрижни. Корисниците на финансиските извештаи треба да имаат доверба во работата на ревизорите. Поединци во општеството треба да имаат квалитетна услуга како професионалци, вклучувајќи ги и ревизорите и, се разбира,

⁴³Tušek B./L.Žager: "Revizija", Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str 144

оценувањето е врз основа на нивната комплексност, бидејќи повеќето немаат способност за таквата оценка.

Спротивно на тоа, ако професијата се развива и ги почитува високите стандарди на професионално и етичко однесување и вршење на услуги, јавната доверба во квалитетот на овие услуги ќе биде поголема. За разлика од другите професии, ревизијата е професија која е во корист на корисниците на финансиските извештаи. Ревизорот се ангажира од страна на компанијата (клиент), кој ги објавува финансиските извештаи, но корисниците на ревизорскиот извештај се бројни интересни групи кои врз основа на извештајот донесуваат инвестициски и друг вид на одлуки. Затоа е многу важно за корисниците, ревизорите или ревизорските фирми да бидат фер, независни, објективни, одговорни и компетентни.

Како најзначајни Кодекси на професионално однесување на ревизорите можеме да ги истакнеме следните:

- Кодекс на професионално однесување на AICPA;
- Кодекс на професионална етика на интерните ревизори и
- Кодекс на етика на INTOSAI

4. Кодекс на професионално однесување на AICPA и ревизорската професија во Република Македонија

Кодексот на професионално однесување на AICPA, придонесува за надоградување и усовршување на ревизорите во областа на етиката и нивната стручност овозможува да се развие на високо професионално ниво согласно меѓународните стандарди за ревизија. AICPA во рамките на националната професионална регулатива комплексно и сеопфатно ги интегрира нормите за етичко и професионално однесување на независните ревизори. Во кодексот се содржани:⁴⁴

⁴⁴ Николовски П., (2004), “Организација на ревизијата”, Економски факултет Прилеп, стр.69

- Принципите на професионално однесување
- Правилата на професионално однесување

Принципите на професионално однесување се првиот сегмент од Кодексот кој е посветен на општите принципи а тоа се:

Одговорност—Ревизорот е должен да го одржува професионалното знаење и вештини на потребното ниво за да се обезбеди клиентите да добиваат компетентни и професионални услуги. За да ја задржи компетентноста од него се бара континуиран и професионален развој, односно неопходно е да биде во чекор трендови во соодветниот регион. Исто така треба да работи со големо внимание и посветеност при работење во согласност со применливите стручни и професионални стандарди. Соодветното внимание значи дека е во согласност со условите на ангажманот, внимателно, темелно и навремено. Неопходно е да се информираат клиентите и за можните ограничувања својствени на услугите.

Јавен интерес—Ревизорите се обврзуваат да работат на начин кој ќе ги задоволи јавните интереси со што ќе ја добие довербата од јавноста и ќе го задржи професионалниот однос во работењето. Јавноста во ревизорската професија ја сочинуваат стеикхолдери како што се банкарскиот сектор, инвеститорите, акционерите, вработените, владиниот сектор и сл. кои секогаш при реализирање на меѓусебната соработка тргнуваат од верувањето во објективноста и интегритетот на независните ревизори односно ревизорски куќи.

Интегритет—Ревизорот треба да биде праведен и чесен во сите професионални и деловни односи. За да ја задржи стекнатата репутација во јавноста треба да ги исполнува своите обврски со највисоко чувство на интегритет. Интегритетот се однесува на почитувањето, чеснота и искреноста кон доверливите информации кои се содржани во финансиските извештаи. Овој принцип ги толерира ненамерните грешки и пропусти во работењето на одделните

членови но тој не смее да стимулира измами, повреди или непочитувања на кој било од принципите на Кодексот на професионално однесување.

Објективност и неизвесност—Ревизорите мораат да ја задржат својата објективност односно да избегне пристрасност и конфликт на интереси во спроведувањето на професионалните обврски односно самостојно и независно да ги извршуваат истите. Притоа треба да ги применува општоприфатените стандарди кои се пропишани во кодексот на етика на AICPA.

Внимание—Ревизорите треба да се придржуваат до професионалните етички стандарди и континуирано да ја зголемуваат нивната стручност, компетентност и квалитет во давање на услугите на најдобар можен начин.

Делокруг на работа—Ревизорите во делокруг на работата мора да се во согласност со принципите на Кодексот за професионално однесување при определувањето на обемот и природата на услугите кои треба да ги извршат. Според овој принцип тие треба да ги почитуваат сите претходно наведени принципи од Кодексот на професионално однесување.

AICPA Кодекс на професионално однесување ги дефинира следните Правилата :

✓ **Независност (правило 101)**

Ревизорите при извршувањето на активностите мора да бидат независни во спроведување на професионални услуги како што бараат стандардите кои се назначени од советот. Независност во ревизијата значи дека ревизорот планира самостојно да врши ревизија, да ја процени материјалноста и ризикот собирајќи докази и да даде мислење според сопствените заклучоци.

✓ **Интегритет и објективност (правило 102)**

Во спроведувањето на професионалните услуги ревизорите треба да го задржат својот интегритет и објективност во искажување на своето мислење, со што треба да работат без конфликт на интереси и да не дозволат намерно или свесно погрешно да ги прикажат своите мислења. Дефиницијата на ова правило гласи

- Во извршувањето на било каква професионална услуга, ревизорот ќе остане објективен и ќе го задржи својот интегритет, ќе избегне конфликт на интереси и нема свесно, погрешно да го даде своето мислење.

✓ **Општи стандарди (правило 201)**

Ревизорот треба да постапува според следните пропишани стандарди:

- Професионална способност, ревизорот и ревизорските куќи треба да ги превземаат само оние професионални услуги за коишто може разумно да очекуваат дека ќе ги завршат со професионална способност.
- Стручност, да се употребува стручно внимание во вршење на професионалните услуги
- Планирање и надзор, да се планира и врши надзор при извршувањето на професионалните услуги
- Релевантни податоци, да се прибават доволно релевантни податоци за да се оформи разумна основа за заклучоците и препораките во врска со било која извршена професионална услуга

✓ **Почитување на стандарди (правило 202)**

Ревизорот кој врши ревизија, преглед, компарација, советување на менаџмент, даночно советување или други професионални услуги мора да работи во согласност со меѓународно прифатени стандарди за ревизија.

✓ **Сметководствени принципи (правило 203)**

Ревизорот треба да изрази мислење за финансиските извештаи или другите финансиски податоци на било кој субјект дали тие се во склад со Општоприфатените сметководствени начела (GAAP –Generally Accepted Accounting Principles.Не треба да наведува дека не е свесен за било какви значајни промени кои треба да се изработат во таквите извештаи или податоци ако истите содржат било какви отстапувања од сметководствените начела.

✓ **Доверливост на информации на клиентот (правило 301)**

Ревизорот кој обавува јавна функција не смее да објави ниту една доверлива информација на клиентот без негова согласност.Ревизорите при вршење на професионалните дејствија не смеат да ги користи информациите за стекнување лична корист, ниту пак да објават доверливи информации кои би влијаеле на репутацијата на клиентот, исклучок се прави само во случај информациите да се потреба на надлежно истражувачко или дисциплинско тело(орган).

✓ **Надоместок за професионална услуга (правило 302)**

Професионалните услуги нема да бидат понудени, ниту извршени во договор каде нема да биде побарана надокнада за истите, освен во случаи кога се доаѓа до специфични наоди или резултати, каде надокнадата е предвидена на друг начин или услугите се поврзани во склоп со даночните прашања на државните органи. Надоместокот на ревизорот може да варира во зависност од сложеноста на професионалната услуга.

✓ **Дискредитирање на професијата (правило 501)**

Ревизорот не смее да превзема било каква активност со којашто може да ја дискредитира дејноста.AICPA може да го отстрани ревизорот поради постапка која може да влијае на угледот на професијата.Прикажани се 5 активности кои би можеле да влијаат на угледот на професијата и тоа :

- водење евиденција на клиенти
- присутност на дискриминација во пракса при вработување
- непочитување на стандарди, постапки или барања на државната ревизија
- невнимание во припрема на финансиските извештаи
- непочитување на барања од државни органи, комисии или други законодавни органи при давање на услуга за сигурност на контрола на информациите или слична услуга.

✓ Рекламирање и други форми на промовирање (правило 502)

Ревизорот во вршење на јавна функција не смее да се обиде да го придобие клиентот со огласување или други форми на поттикнување на начин кој е лажен, погрешен или претставува измама. Поттикнувањето со употреба на сила, надмудрување или вознемирување е забрането.

✓ Провизија и пропишани надолместоци (правило 503)

Ревизорот по завршување на својата должност има право на одреден надоместок кој се утврдува со ова правило.

✓ Облик на делување и име(назив) (правило 505)

Ревизорот може да врши јавно дејство само во организирана форма која е дозволена со државните закони или регулативи и чии карактеристики одговоараат на меѓународните стандарди. Ревизорот не смее да врши јавно дејство чиј резултат може да доведе до погрешен заклучок⁴⁵.

⁴⁵ AICPA Professional Standards „Code of Professional Conduct and Bylaws,, New York, 2013, p. 2845

7. Контрола на квалитет на работата на ревизорите и друштвата за ревизија

Со цел усогласеност на работењето на ревизорите на глобално ниво, пропишан е систем за контрола на квалитетот на нивното работење кој во себе ги содржи меѓународните стандарди за ревизија, Кодексот на етика на професионалните сметководители на IFAC и националното право.

Системот за контрола на квалитетот треба да ги исполнува следниве критериуми:

- да е независен од овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци кои се предмет на контрола на квалитетот, - да подлежи на надзор од страна на Советот;
- да има обезбедено начин на финансирање и да е ослободен од какво било неповолно влијание од овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци и
- да се спроведува од овластен ревизор кој е независен од ревизорите кои се предмет на контрола.
- да е овластен ревизор кој е независен од ревизорите кои се предмет на контрола.

Системот вклучува интерни акти кои се донесени од страна на Институтот во кои се наведени поединости за организациска и кадровска поддршка на истиот. Одговорните лица кои го контролираат системот ја проверуваат документацијата и даваат оценка за усогласеноста на меѓународните стандарди со извршената ревизија.

Ревизорот најпрво треба да документира прашања кои се значајни при обезбедување на докази за поддршка на ревизорско мислење и доказ дека ревизијата била извршена во согласност со МРС. Потоа треба да подготви работни документикои

- Помагаат во планирањето на ревизијата
- Помагаат во надзорот и преглед на ревизорската работа и

- Го евидентираат ревизорскиот доказ кој произлегува од ревизорската работа извршена за да го поткрепи ревизорското мислење.

Ревизорот треба да ги подготви документите кои се достатно комплетирани и детални за да обезбедат севкупно разбирање на ревизијата. Тој треба да евидентира во работните документи информации за планирањето на ревизорската работа, природата, распоредот на времето и обемот на извршената ревизорска постапка, резултатите кои произлегуваат од неа и изведените заклучоци од добиените ревизорски докази. Обемот на работните документи е прашање на професионалното просудување бидејќи ниту е потребно ниту е практично да се документира секое прашање кое го разгледува ревизорот. Формата и содржината на документите е под влијание на прашања какви што се:

- Природата на ангажирањето
- Форма на ревизорскиот извештај
- Природа и сложеност на бизнисот
- Специфична ревизорска методологија и сл.

Работните документи се оформени и средувани за да излегуваат во пресрет на околностите и ревизорските потреби за секоја посебна ревизија. Преку нив се овозможува да се направи контрола за нивниот квалитет. За унапредување на ефикасноста, ревизорот може да користи пописни листи, анализи и други документи изготвени од страна на ентитетот. Во таквите околности ревизорот треба да биде задоволен што тие материјали биле правилно подготвени.

Работните документи обично вклучуваат :

- Информации кои се однесуваат на законската и организационата структура на ентитетот
- Изводи и копии од значајни законски документи, договори и забелешки

- Информации кои се однесуваат на дејноста, економско и законско опкружување во чии рамки дејствува ентитетот
- Доказ за процесот на планирање вклучувајќи ги ревизорските програми
- Доказ за ревизорското разбирање на сметководствениот и интерниот сметководствен систем
- Доказ за разгледување на работата на интерната ревизија и заклучоци до кои се дошло
- Анализа за трансакциите и салдата
- Анализа на значајните показатели и трендови
- Евиденција на карактеристиките, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки кои што се извршуваат како резултат на таквите постапки
- Доказ дека извршената работа од страна на помошниците била под надзор и била проверувана
- Индикација за тоа кој ги вршел ревизорските постапки и кога тие се вршени
- Детали за постапките во врска со деловите на ентитетот чии финансиски извештаи биле предмет на ревизија од страна на друг ревизор
- Копија од комуникациите со другите ревизори, стручњаци и останати трети странки
- Копии од писмата или забелешките кои се однесуваат на ревизорските прашања со кои се комуницирало или дискутирало со ентитетот, вклучувајќи ги роковите на ангажирањето и значајните слабости на интерната контрола
- Писма за репрезентации примени од страна на ентитетот

- Заклучоци добиени од страна на ревизорот кои се однесуваат на значајните аспекти за ревизијата вклучувајќи ги како исклучителни и невообичаените прашања, доколку имало, а кои биле обелоденети во постапките на ревизорот и биле разрешувани или третирани
- Копии од финансиските извештаи и ревизорскиот извештај

Таквите работни документи кои се достатно комплетирани и детални за да обезбедат севкупно разбирање на ревизијата, ревизорите односно друштвата за ревизија се должни да ги достават на лицата кои се одговорни за контрола на системот на квалитет.

Лицето одговорно за контрола на квалитетот откако ќе ги добие и разгледа тие документи дава извештај за извршената контрола на квалитетот до Комисијата за контрола на квалитетот во Институтот и Советот. Во извештајот за извршената контрола на квалитетот се наведуваат сите идентификувани недостатоци и препораки за начинот и крајниот рок за нивно отстранување⁴⁶.

Воспоставувањето и одржувањето на системот на контрола на квалитет се врши се со цел да се осигура дали ангажманот кој го врши ревизорот е во склад со професионалните стандарди и законските регулативи. Политиките и процедурите за контрола на квалитетот на работата кои се применуваат во друштвото се изготвени врз основа на барањата на Законот за ревизија во Република Македонија, барањата на Меѓународните Стандарди за Ревизија (МСР) кои се прифатени и се применуваат во Република Македонија. Истите се изготвени врз основа на специфичните барања на:

- МСКК 1 Контрола на квалитетот за фирми кои вршат ревизии и проверки на историски финансиски информации и други ангажмани за уверување и поврзани услуги и

⁴⁶Проф. Д-р Димитрова Ј, проф. Д-р Фотов Р. Улогата на ревизијата во подобрување на квалитетот на финансиското известување 2014г. Универзитет Гоце Делчев Штип
Комитет за меѓународна ревизорска практика, превод 1998 IFAC
Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.158/10,135/11, 188/13, 43/14 и 138/14, член 20

- МСР 220 (ревидиран) Контрола на квалитетот на ревизијна историски финансиски информации.

Правилникот за контрола на квалитет на друштвото изготвен врз основа на барањата на МСКК 1 ги дефинира политиките и процедурите кои се однесуваат на контрола на квалитетот на ниво на работењето на друштвото. Системот на контрола на квалитет вклучува политики и постапки кои се однесуваат на: одговорностите на лидерите (раководството) за квалитет во друштвото; релевантни етички барања, прифаќање и одржување на односите со клиентот и специфични ангажмани, човечките ресурси, спроведување, следење и документирање на внатрешниот систем на контрола.

МСР 220 се применува за контрола на квалитетот на работењето на секој поединечен ангажман. Политичките и процедурите за контрола на квалитетот во друштвото ги опфаќаат следните главни области:

- примена на професионалните барања за придржување на основните принципи на независност, интегритет, објективност, доверливост и професионално однесување на целиот персонал;
- развој на вештини и компетентности на персоналот, со цел извршување на работата со должно внимание;
- правилно распределување на должности меѓу членовите на тимот, според нивната соодветна стручна подготовка, која се бара во дадени околности;
- примена на соодветен систем на насочување, надзор и проверка на работата на тимот на ревизија на сите нивоа, со цел да се обезбеди разумна сигурност дека работата што се извршува е во согласност со барањата на соодветните стандарди;
- политика за прифаќање на нови и продолжување на ангажмани на клиенти, според кои, преку донесување соодветни одлуки врз основа на проценка на ризиците поврзани со ангажманот со цел адекватно завршување на доверената работа и во исто време задржување на интегритетот на друштвото;

- редовно надгледување/проверка на правилна и соодветна примена на политиките и процедурите за контрола на квалитетот.

Надзорот на интерниот систем на контрола на квалитет го извршува овластениот ревизор, кој раководи со извршување на ревизијата и изработката на потребната документација и истиот е ангажиран на постојано подобрување на квалитетот. Надзорот се остварува со секојдневни контакти со членовите на тимот, обавување на консултации при што има целосна одговорност за разгледување и оценка на квалитетот на извршената работа, точноста и потребното документирање и донесување на заклучоци. Критериуми за селекција на ревизорски ангажман – предмет на внатрешна контрола на квалитет, се врши преку постапка на избор по претходно извршено класифицирање на видови ангажмани од аспект на даденото мислење за соодветниот ангажман⁴⁷.

5.1. Акти и прописи согласно кои се врши контрола на квалитет на работата на ревизорите и ревизорските друштва

Проверката на контрола на квалитет е надлежност на Институтот на овластени Ревизори на Република Македонија. Надлежноста за спроведување на проверката на контрола е содржана во член 7 од Статутот на Институтот⁴⁸. Со контролата се зголемува репутацијата на ревизијата како професија во очите на јавноста.

Целта на системот за уверување во квалитетот што го реализира ИОРРМ е:

- а) Проценка дали се работи според меѓународните стандарди и законската регулатива.
- б) Зголемување на општествениот легитимитет на Институтот како и на ревизијата како професија.
- в) Подобрување на сигурноста на македонскиот финансиски пазар.

⁴⁷ Дел од текст превземен од

<http://evropskicentarzarevizija.com.mk/docs/IZVESTAJ%20ZA%20TRANSPARENTNOST%202014.pdf>

⁴⁸ Статут на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија, член 7

Проверката на контрола на квалитетот Институтот ја врши најмалку еднаш на шест години, а проверката на овластените ревизори, друштва за ревизија и овластен ревизор - трговец поединец кои вршат ревизии на правни лица од јавен интерес најмалку еднаш на три години. Имено, при проверка на контрола на квалитетот на работата на ревизорите и ревизорските друштва, Институтот на овластени ревизори се раководи согласно Законот за ревизија, Меѓународните стандарди за ревизија, Кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC и националното право, Годишниот план за проверки за контрола на квалитетот при што на крај изготвува Извештај за спроведената контрола на квалитет на ревизорските услуги кој е составен дел од Годишниот извештај за работа на ИОРРМ.

Институтот при контролата ги користи и следниве акти и прописи:

- Статут на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија;
- Годишен извештај за наодите од извршените контроли;
- Правилник за содржината на Регистарот на ревизори, Регистарот на овластени ревизори, Регистарот на друштва за ревизија, Регистарот на овластени ревизори - трговци поединци и Регистарот на трајно одземени лиценци;
- Правилник за начинот и постапката на вршење периодична контрола;
- Правилник за изменување и дополнување на Правилникот за вршење периодична контрола;
- Правилник за начинот и постапката за утврдување на повредите и за дисциплински мерки на членовите на ИОРРМ;
- Правилник за начинот и постапката на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија и на овластен ревизор - трговец поединец.

Во јануари 2013 година Одборот за меѓународните стандарди за ревизија и осигурување (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) издаде документ насловен како Рамка за квалитетот на ревизијата (A Framework for Audit Quality).⁴⁹ Целта на издавањето на овој документ е да се идентификуваат и опишат бројни фактори со кои може да го зголеми квалитетот на објавените

⁴⁹IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board): A Framework for audit quality, 2013.

ревизији. На овој начин се сака да се промовира квалитетна ревизија на ниво на поединечен ревизорски ангажман, ревизорските фирми и ревизорската професија на национално ниво.

Издавањето и постигнувањето на консензус околу овој документ би требало да ја зголеми свеста за битните елементи кои го определуваат квалитетот на ревизијата, како и да ги поттикнува интерес-но-влијателните групи да ги испитаат можностите за подобрување на квалитетот на ревизијата. Како што е веќе истакнато, можно е да се идентификуваат бројните фактори кои влијаат на квалитетот на ревизијата. и во таа смисла, намерата на Одборот за меѓународните стандарди за ревизија и осигурување е да се опишат овие фактори и за нив да станат свесни ревизорите и другите учесници во ревизорскиот процесот. Според опишаниот модел севкупниот квалитет на ревизијата може да се процени врз основа на:

ВЛЕЗНИ ФАКТОРИ (Input Factors)	ИНТЕРАКЦИИ МЕЃУ ОДДЕЛНИ ФАКТОРИ (Key Interactions)
<p>Распоредени на ниво на ревизорски ангажман, ревизорската фирма, национално ниво:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вредностите, етиката и ставовите; • знаењето, искуството и времето; и • ревизорскиот процес и процедурите за контрола на квалитет 	<p>Опишано како ефикасни врски помеѓу:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ревизорот и менаџментот, оние што се задолжени за управување, корисниците и регулаторите; • менаџментот и оние што се задолжени за управување, регулаторите и корисниците; • оние што се задолжени за управување, регулаторите и корисниците; и • регулаторите и корисниците.
ИЗЛЕЗНИ ФАКТОРИ (Output factors)	ФАКТОРИ НА ОПКРУЖУВАЊЕ (КОНТЕКСТ) (Contextual Factors)
<p>Распоредени на ниво на ревизорски ангажман, ревизорската фирма, националното ниво и вклучувајќи output (резултат):</p> <ul style="list-style-type: none"> • ревизорот; • ревизорската фирма; • клиентот; • регулаторите. 	<ul style="list-style-type: none"> • деловната пракса и деловните закони; • законите и регулативата за финансиското известување; • применливата Рамка за финансиското известување; • информациски структури; • временски распоред на за финансиското известување; • културолошки фактори.

Извор: Д-р Лајош Жагер, Д-р Сања Север Малиш, (2013), “Фактори за определување на квалитетот на ревизијата”, Зборник на трудови на XV Симпозиум на сметководителите во Република Македонија, стр. 353-354

5.1.1. Принципи на контрола на квалитетот

Правилникот за начинот и постапките за контрола на квалитетот на овластените ревизори, ревизорските друштва и овластените ревизори-трговци поединци ги дефинира основните принципи и постапките на проверката на контролата на квалитетот. При проверките на контрола на квалитетот, треба да се применуваат следниве начела:

Доверливост

Лицето треба да усвои соодветни постапки за зачувување на доверливоста и безбедното чување на работните документи и за нивното чување во еден период достатно да се излегува во пресрет на практиката и во согласност со законските и професионалните барња за чување на евиденцијата. Лицето нема право да ги користи тие документи за лични интереси ниту пак да ги користи за интереси на трети лица, односно треба да избегнува конфликт на интереси.

Покрај лицето, обврската за доверливост ја има и кај членовите на комисијата за Контрола на квалитетот и Комисијата за етика, и кај сите вработени на Институтот кои би можеле да дознаат какви било факти кои се квалификуваат како доверливи ревизорски информации поврзани со постапката за контрола на квалитетот.

Независност

Лицето кое врши контрола на квалитетот не може да ја обави проверката на контрола на квалитетот на ревизорот, доколку

- лицето кое врши контрола на квалитетот има учество во сопственоста (учество во бизнисот, депозити, акции или удели и слично) во друштвото на ревизорот, или имал такво учество во периодот по последната проверка на контрола на квалитетот;
- ревизорот има учество во сопственоста (учество во бизнисот, депозити, акции или удели и слично) во друштво на лицето кое врши контрола на квалитетот,

или доколку имал такво учество во периодот по последната проверка на контрола на квалитетот;

- лицето кое врши контрола на квалитетот било одговорно лице или вработено во друштвото на ревизорот, во периодот по последната проверка на контрола на квалитетот;
- лицето кое врши контрола на квалитетот е доверител или должник на ревизорот или има каков било друг деловен однос со ревизорот, или лицето кое врши контрола на квалитетот му било доверител или должник на ревизорот или имало каков било друг деловен однос со ревизорот во периодот по последната проверка на контрола на квалитетот.

Лицето кое врши контрола на квалитетот нема право да спроведува проверка на контрола на квалитетот поврзана со ревизорот доколку постои кој било однос дефиниран според правилникот или постоел помеѓу блиски роднини на лицето кое врши контрола на квалитет или ревизорот, во моментот или во периодот по последната проверка на контрола на квалитетот.

Со цел да ја зачува својата независност, лицето кое врши контрола на квалитетот не треба да прифаќа каков било вид надоместоци или користи од ревизорот кој се контролира.

Професионално однесување

За вршење на работата на објективен начин лицето кое ја врши контролата не треба да влегува во конфликт на интереси со одговорните на ентитетот, а од заклучокот кој го дава за контролата значајна корист има ревизорот при што му помага подобро да ги совлада и разбере стандардите. Тие треба да имаат взамена соработка во процесот на ревизијата..

Без претходна согласност на ревизорот, лицето кое врши контрола и неговите блиски роднини не можат да остварат деловен однос со друштвото или деловната организација, на која тоа вршело проверка на контрола на квалитетот на работата на ревизорот, во период од 3 години по завршувањето на проверката на контрола на квалитетот.

Ревизорот нема право на каков било начин да се повикува на резултатите или извршената контрола на квалитетот во своите реклами или дадени понуди. Непочитувањето на начелата претходно дефинирани се квалификува како прекршување на обврските кои произлегуваат од вршењето на активностите, а оттука се смета за етички прекршок и води кон етичка постапка во согласност со Правилникот на ИОРРМ за начинот и постапката за утврдување на повредите на членовите на Институтот и за дисциплинските мерки⁵⁰.

5.2. Проверка на контролата на квалитетот на ангажманот

Проверките на контрола на квалитетот опфаќаат проверка на постапките за контрола на квалитет кои ги применува ревизорот, т.е. оценка на усогласеноста со одредбите во меѓународните стандарди за ревизија (МСР), објавени во Службен весник на РМ, МСР 220 и МСКК 1 (Меѓународен стандард за контрола на квалитет

Во текот на проверката на контрола на квалитетот која ја спроведува ревизорот, треба да се процени следното:

- а) усогласеност со професионалните барања;
- б) способноста и професионалните вештини на ревизорот и ревизорскиот тим;
- в) постапката за одбирање на колегите и распределба на задачи;
- г) постапката за управување и надзор над ревизорскиот тим;
- д) професионалните консултации;
- ѓ) постапките кои се применуваат при донесувањето на одлуки кои се однесуваат на прифаќање на нови ангажмани и управување со старите.

Проверката на поединечните ангажмани го опфаќа следното:

- а) прифаќање на ангажман, исполнување на барањата на етичките правила, вклучувајќи усогласеност со правилата за независност;
- б) планирање;

⁵⁰Правилник за начинот и постапка на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија и на овластен ревизор – трговец поединец, стр. 2 – 3,

в) собирање на ревизорски докази, квалитетот на собраните докази во работните документи на ревизијата, како основа за оценка на ревизорската работа;

г) проверка;

д) известување, вклучувајќи и:

- адекватноста на формата и видот на извештајот на ревизорот;
- усогласеност на финансиските извештаи со начелата за изготвување на извештаите дефинирани во извештајот на ревизорот;
- пропуст да се спомене дека финансиските извештаи не се во согласност со другите законски барања кои се дефинирани во извештајот на ревизорот.

Проверката на поединечните ангажмани треба да се спроведе преку пополнување на соодветни прашалници. На овој образец треба да се наведе квалификацијата на поединечниот ангажман. Квалификацијата треба да се направи според упатствата за пополнување на образецот, наведувајќи за секој ревизор “задоволително“, “задоволително, но бара понатамошно разгледување“ или “незадоволително“.

Кај одбраните ангажмани, на прашалникот за поединечниот ангажман не смее да се наведува името на клиентот. Секој ангажман треба да биде означен со шифра, а списокот со ангажманите кои одговараат на овие шифри (потпишан од ревизорот) треба да го чува ревизорот барем до следната проверка на контрола на квалитетот. Списокот ќе се чува и во ИОРРМ на одредено место (сеф) до кое што пристап ќе има само овластено лице од страна на Комисијата.

Проверката на контрола на квалитетот треба да се спроведе во седиштето на ревизорот или, по барање на ревизорот, во просториите на Институтот. До датумот на започнување на проверката на контрола на квалитетот, ревизорот треба да ги собере сите работни документи поврзани со поединечните ангажмани одбрани од лицето кое врши контрола, како и правилниците за контрола на квалитет изготвени од ревизорот. Ревизорот треба да обезбеди пристап до кој било документ кој ќе го побара лицето кое врши контрола, и да ги даде сите информации кои се потребни за целосно завршување на проверката.

Лицето кое врши контрола ја резимира проценката на системот за контрола на квалитет воспоставен кај ревизорот и одбраните ангажмани во образец за резиме. На овој образец, лицето кое врши контрола треба да даде препораки за развивање на системот за контрола на квалитетот кај ревизорот и за подобрување на применетите постапки за контрола на квалитетот.

Лицето кое врши контрола на квалитет треба да дискутира со ревизорот за резултатите од проверката на контрола на квалитетот, и да му ги покаже пополнетите прашалници и образецот за резиме.

Во образецот за резиме, ревизорот може да го наведе своето мислење за резултатите од проверката и за коментарите на лицето кое извршило контрола. По дискусијата за резултатите од проверката и финализирањето на обрасците за резиме, образецот за резиме треба да го потпишат и лицето кое вршело контрола и ревизорот кој бил проверуван (во случај на друштво за ревизија, ќе потпише директорот).

Лицето кое врши контрола и ревизорот треба да дадат изјава за усогласеност со барањата за независност и неусогласеност. Лицето кое врши контрола на ревизорот треба да му даде изјава за доверливост на ревизорот.

Комисијата за контрола на квалитетот доставува извештаи за извршените контроли на квалитет до Комисијата за етика. Доколку ревизорот не се согласува со резимето и конечните заклучоци на лицето кое врши контрола, во рок од 5 работни дена од завршувањето на проверката на контрола на квалитетот, може да побара од Комисијата за контрола на квалитетот коментар во врска со контроверзните прашања. Во рамките на Институтот, постои можност за доставување на жалба против извештајот на комисијата за контрола на квалитетот на Комисијата за контрола на квалитетот до Комисијата за етика⁵¹.

⁵¹Правилник за начинот и постапка на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија и на овластен ревизор – трговец поединец, стр. 7 – 9,

ГЛАВА III ЕТИЧКОТО РАБОТЕЊЕ НА РЕВИЗОРИТЕ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА – СОСТОЈБИ И ПЕРСПЕКТИВИ

1. Кодексот на етика за професионалните сметководители на Меѓународната федерација на сметководители (МФС) и неговата имплементација во ревизорското работење во Република Македонија

Формирањето на Меѓународната федерација на сметководители (МФС), се наметнува како потреба за воспоставување професионални стандарди со висок квалитет, кои ќе придонесат за развој на силни меѓународни економии, меѓународно да ја издигне стручноста на ревизорската професија ширум светот, воедно почитувајќи ја меѓународната конвенција кон овие стандарди⁵². Со таа цел е оформен Одбор за меѓународни етички стандарди за ревизори, чија обврска е да дефинира квалитетни етички стандарди, информации и соопштенија кои се базираат на искуствата на високо професионални ревизори ширум светот.

Кодексот за етика на професионални ревизори ги уредува етичките барања за ревизорите. Ниту една членка на МФС не смее да применува помалку строги стандарди од наведените во Кодексот. Доколку на одредени членки на МФС им е забрането со закон или пропис да се придржуваат кон одредени делови од овој Кодекс, тие имаат обврска да се придржуваат кон останатите делови од Кодексот. Во случај да некое законодавство има барање и упатства кои се разликуваат од оние содржани во Кодексот, тогаш ревизорите во тие законодавства треба да се усогласат според построгите барања и упатства, освен ако тоа не е забрането со закон или пропис⁵³.

Основна карактеристика на ревизорската професија е спремност и принципиелност да делува во корист на јавниот интерес. Ревизорот има за обврска да потребите на клиентот или работодавачот ги прилагоди и усогласи според стандардите, да не потпаѓа под влијание на интересот на клиентите, почитувајќи ги начелата на Кодексот.

⁵²Статут на Меѓународната федерација на сметководители

⁵³Кодекс на етика за професионални сметководители, Одбор за Меѓународни стандарди за етика за сметководители, Меѓународна федерација на сметководители, стр. 2

Кодексот на етика за професионални ревизорие составен од три дела.

-Дел А – ги одредува основните принципи на професионалната етика, односно ја дава концепциската рамка на примена на истите, во која рамка ревизорот треба:

- а) Да идентификува закани за придржувањето кон основните принципи;
- б) да го процени значењето на идентификуваните закани;
- в) да превземе заштитни мерки за отстранување на заканите или да ги намали до прифатливо ниво.

Доколку ревизорот утврди дека постои закана за нарушување на принципите, применува заштитна мерка земајќи ги во предвид сите факти и околности, со што не дозволува компромитирање на основните принципи.Притоа користи професионално расудување при примена на оваа концепциска рамка⁵⁴.

- Дел Б и В насочуваат како се применува концепциската рамка во одредени ситуации.Содржат примери за заштитни мерки, применливи во случај на идентификувани закани во придржувањето кон основните принципи. Во ситуации каде што не е достапна заштитна мерка, препорачливо е да се избегнат околностите кои што ја создаваат заканата. Делот Б се применува во јавната практика на ревизорите, додека делот В се применува во деловното работење.

Основни принципи кон кои се придржува ревизорот се:

а) **Интегритет**—ревизорот се карактеризира со искреност и чесност и високо професионален однос;

б) **Објективност**—ревизорот внимава да не дојде до конфликт на интереси или несоодветни влијанија од други, не дозволува пристрасност и строго се држи на професионално расудување;

в) **Професионална компетентност и должно внимание**—ги применува знаењето и вештините на високо професионално ниво, како би се осигурал дека клиентот или работодавачот на квалитетна услуга, заснована на најновите случувања од практиката,законодавството и техниките.Воедно, ќе дејствува вредно и во согласност со применливите стручни и професионални стандарди;

⁵⁴Станоевски С. Контрола и ревизија , Скопје 1998

г) **Доверливост**—Ревизорот, согласно меѓународните стандарди, се обврзува на строго чување доверливи податоци и информации кои се стекнати како резултат на професионален или деловен однос, освен во случаи на законско или професионално право кое обврзува на обелоденување. Исто така не смее да користи доверливи податоци или информации за лична корист или во корист од трета страна;

д) **Професионално однесување**—Едно од основните начела при давање на професионалните услуги, ревизорот е должен да се придржува кон релевантни закони и прописи, при што постојано води сметка да ја одржи работата на високо професионално ниво и избегнува дејствија кои би ја дискредитирале професијата⁵⁵.

1.2. Професионални сметководители во јавната практика

Во делот А од Кодексот се содржани принципите за ревизорите во јавната практика, каде е опишано како се применува концепциската рамка. Овој дел не ги содржи сите околности и односи кои се среќаваат во пракса. Поради тоа за да се избегнат заканите на Ревизорите во овој дел им се насочува како да внимаваат во такви околности и односи.

Ревизорот во јавната практика треба суптилно да пристапува во изборот на ангражирањето, бидејќи самиот избор во кое и да е деловно работење, занимање или активност може да го обезвреднат интегритетот, објективноста или добрата репутација на професијата и ризик да се отстапи од основните принципи. Непридржувањето кон основните принципи може да доведе до закана на широк опсег на околности и односи.

Заканите се разликуваат во тоа дали произлегле во врска со начинот на ангражирање на ревизорот, при што се наведени следниве категории⁵⁶:

а) Личен интерес;

⁵⁵Станоевски С. Контрола и ревизија, Скопје 1998

⁵⁶Закон за ревизија, Службен весник 158/10 и 135/11

- б) Самопроверка;
- в) Застапување;
- г) Фамилијарност;
- д) Заплашување.

1.3. Професионалните сметководители во деловното работење

Делот А од Кодексот исто така се однесува и на деловното работење на ревизорите. Ревизорот во деловното работење, работејќи во склад со Кодексот на етика, ги издигнува нивото на професијата, ја зацврстува довербата на доверителите, работодавачите, работодавачите, други сектори на деловната заедница, владите и јавниот сектор, но воедно ја зајакнува и сопствената репутација.

Ревизорите во деловното работење може да настапат поединечно или организирано во тим при што изготвуваат заеднички одговори и прикази на финансиски и други информации. Тие, исто така можат да учествуваат во обезбедување на ефективно финансиско управување и настапат како компетентен совет по разни прашања поврзани со деловното работење.

Ревизорот во деловното работење може да се појави како вработен со плата, партнерски однос, директор, раководител, сопственик, доброволец или друг начин на ангажирање во една или повеќе организации. Правниот облик на ангажирање не ги наметнува барањата за независност кои се однесуваат на ревизорите во деловното работење. Ревизорот во деловното работење во случај на вработеност е одговорен за примената на принципите во Кодексот, должен да ги почитува и спроведува меѓународните стандарди. Исто така, ревизорот може да обавува функција на повисока позиција, при што може да влијае на настаните, практиките и ставовите.

Во овој случај од ревизорот се очекува да охрабрува и воспоставува култура заснована на етиката, како би ја издигнал професијата на повисоко ниво.

2. Релевантни етички барања на овластените ревизори

Релевантните етички барања на овластените ревизори се:

- Конфликт на интереси и
- Доверливост

2.1. Конфликт на интереси

Во рамките утврдени со закон, овластениот ревизор е независен и самостоен во вршењето на ревизијата, а во согласност со меѓународните стандарди за ревизија на IFAC и Кодексот на етика за ревизори на IFAC.

Ревизија не може да врши:

- 1) друштво за ревизија кое е акционер, вложувач на средства или основач на субјектот кај кој се врши ревизијата;
- 2) друштво за ревизија, кај правно лице кое е акционер, вложувач на средства или основач на тоа друштво за ревизија;
- 3) друштво за ревизија чиј основач истовремено е и основач на субјектот кај кој се врши ревизија;
- 4) овластен ревизор и/или друштво за ревизија кој/кое поседува 3% или повеќе од акционерската или сопственичката главнина на субјектот кај кој се врши ревизија;
- 5) овластен ревизор кој во субјектот кај кој се врши ревизијата и во годината чиј финансиски извештаи се предмет на ревизија, бил законски застапник, член на Управниот, односно Надзорниот одбор на тој субјект или учествувал во водењето на неговите деловни книги и изготвувањето на финансиските и даночните извештаи;
- 6) овластен ревизор кој е во брачна врска, директно сродство или индиректно сродство до второ колено, или е поврзан со посвојување, старателство

или туторство соовластениот застапник, членот на Управниот и Надзорниот одбор на субјектот кај кој севрши ревизијата;

7) овластен ревизор кој е партнер, вработен или службеник на субјектот кај кој севрширевизијата;

8) овластениот ревизор или друштво за ревизија кое има директна или индиректнаделовна врска или финансиски интерес кај субјектот кај кој се врши ревизијата иликојбило од неговите службеници, членови на управата или акционери и

9) друштво за ревизија кое прифаќа процена за цели на финансиско известувањеодповрзана страна.

Овластениот ревизор или друштвото за ревизија додека врши ревизија кај субјектот, во исто време не смее да му ги обезбедува следниве услуги:

1) сметководствени или други услуги поврзани со сметководствената евиденција, годишните сметки или годишните консолидирани сметки на субјектот кај кој севрширевизија;

2) изготвување и имплементација на финансиски информациски системи;

3) услуги на внатрешна ревизија како надворешен изведувач;

4) учество во економски интерес, директно или индиректно, во субјект или каковбилоповрзан субјект за кој тој бил ангажиран да врши надворешна ревизија;

5) процена за цели на финансиско известување и

6) други активности пропишани со актите на Институтот⁵⁷.

2.2. Доверливост

Принципот на доверливост на сите професионални ревизори им наметнуваобврска да се воздржуваат од:

а) Обелоденување, надвор од фирмата или организацијата којашто вработува, на доверливи информации кои се стекнати како резултат на

⁵⁷ Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.158/10,135/11, 188/13, 43/14 и 138/14, член 31

професионален или деловен однос без правилно и конкретно овластување или освен доколку непостои законско или професионално право или должност за обелоденување.

б) Користење на доверливи информации стекнати како резултат на професионален или деловен однос за нивна лична корист или во корист на трети страни.

Професионалниот ревизор треба да одржува доверливост, и воопштествената средина, и да биде подготвен на можноста за ненамерно обелоденување, особено наблизок деловен соработник или член на блиското или најблиското семејството. Професионалниот ревизор треба да одржува доверливост на информации кои се обелоденети од страна на иден клиент или работодавач. Професионалниот ревизор треба да одржува доверливост на информации во рамките на фирмата или организацијата којашто вработува. Професионалниот сметководител треба да преземе разумни чекори за да осигури дека персоналот под контрола на професионалниот сметководител и лицата од кои добива совет и помош ја почитуваат обврската за доверливост на професионалниот ревизор.

Потребата да се почитува принципот на доверливост продолжува дури и по завршување на односот помеѓу професионалниот сметководител и клиентот. Кога професионалниот ревизор го менува вработувањето или стекнува нов клиент, тогаш професионалниот ревизор има право да го користи претходното искуство. Меѓутоа, професионалниот ревизор не треба да користи или да обелоденува какви било информации кои се стекнати или примени како резултат на професионален или деловен однос⁵⁸.

⁵⁸Кодексот на етика за професионални сметководители, Одбор за Меѓународни стандарди за етика за сметководители, Меѓународна федерација на сметководители, стр. 11

3.Етички кодекс на здружението на интерните ревизори на Македонија

Целта на Кодексот за професионална етика е да ја промовира етичката култура во професијата на интерните ревизори. Етичкиот кодекс е неопходен и соодветен за интерната ревизија кој се заснова на објективна доверба во управување со ризикот,системите за контрола и раководење. Институтот на интерни ревизори, основан во 1941 година во САД е светки лидер во едукацијата, сертификацијата и обуката на интерните ревизори. Институтот изработи кодекс за професионална етика во 1968 год. во Њу Орлеанс кој се фокусира на принципите и правилата на интерната ревизија и истот е дополнет во 1998 год., а покрај тоа има подготвено и посебна програма за едукација и полагање на испитот за стекнување звање овластен ревизор.

Карактеристично за интерните ревизори е тоа што тие се вработени во одделни претпријатија, владини агенции, банки и слични институции. Тие работат независно од сметководствените, финансиските и другите сектори во компанијата и нивното внимание е фокусирано на финансиските и оперативните активности на претпријатието.Поставеноста на интерните ревизори за извршување на нивните обврски може да биде различно, во зависност од големината на деловниот ентитет. Во развиените економии расте трендот на постојано зголемување на персоналот на интерната ревизија.

Обврските на интерните ревизори може да се однесуваат на ревизија на финансиските извештаи, ревизија на усогласеноста, ревизија на работењето, судска ревизија и сл. Тие исто така може да помагаат и во работењето на екстерните ревизори и да соработуваат со нив со што се заштедува на време и цена на услугата.Интерните ревизори се инволвирани во испитување на воспоставените политики и постапки на ентитетот,испитување на ефикасноста и ефективността на деловните постапки и сл. Исто како и екстерните ревизори, интерните ревизори треба да бидат објективни и независни во извршувањето на своите обврски , меѓутоа со оглед на тоа дека тие се дел од персоналот нивната независност честопати се доведува во прашање. Поради таа причина , професионалната регулатива сугерира извештајот од споревдената ревизија,

интерните ревизори да го доставуваат директно до врвниот менаџмент со што ќе се избегнат конфликт на интереси.

Покрај примената на меѓународните ревизорски стандарди и Кодексот на професионална етика во Република Македонија треба да се потенцираат и некои други аспекти кои придонесоа за зголемен професионализам во ревизорската професија. Тука пред се треба да се спомне однесувањето на Законот за ревизија кој претставува законска рамка со кој се уредува самиот процес на ревизија и однесувањето на ревизорите.

Етичкиот кодекс на ревизорите во Република Македонија има за цел да го насочи развојот на етичкото однесување во сферата на внатрешната ревизија и истиот претставува неопходен услов за работа во сферата на внатрешната ревизија, која е изградена врз основа на довербата во објективноста на процесите за управување на ризикот, контролата и управувањето. Етичкиот кодекс на Институтот за внатрешни ревизори се применува и надвор од внатрешната ревизија и вклучува во себе два суштински компоненти:

- 1) Принципи кои се релевантни за професијата и практиката на внатрешна ревизија;
- 2) Правила за однесување кои ги опишуваат нормите на однесување кои се очекуваат од внатрешните ревизори. Овие правила помагаат во толкувањето на Принципите при практичната примена и целта им е да раководат со етичкото однесување на внатрешните ревизори⁵⁹.

Како клучни принципи за етичко и професионално однесување на интерната ревизија се издвојуваат:

- **Интегритет** -Интегритетот на внатрешните ревизори воспоставува доверба и нуди основа за верување во нивното професионално расудување.
- **Објективност** -Интерните ревизори во прибавувањето, оценката и комуницирањето со информациите за испитување активности или процеси покажуваат највисоко ниво на професионална објективност. Интерните

⁵⁹ Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата, „Службен весник на Република Македонија бр.136/10, стр. 2

ревизори даваат избалансирани оценки за сите релевантни околности и во формирањето на мислење не се под прекумерно влијание на сопствените или интересите на другите.

- **Доверливост** -Интерните ревизори ја почитуваат вредноста и сопственоста на информациите кои што ги добиваат, и не треба да ги обелоденуваат информации без соодветно овластување, освен доколку имаат законска или професионална обврска да се направи тоа.
- **Компетентност** -Интерните ревизори ги применуваат знаењето, вештините и искуството неопходни за спроведување на услугите на интерната ревизија⁶⁰.

Интерните ревизори во согласност со Кодексот на професионална етика треба да ги почитуваат следниве начела⁶¹:

- Да ја извршуваат својата работа чесно,совесно и одговорно.
- Ќе ги почитуваат законите и ќе ги обелоденуваат информациите кои што се очекуваат од законите и професијата;
- Не треба намерно да се ангажираат во дела или активности кои би можеле да ја дискредитираат професијата;
- Ќе ги почитуваат и допринесуваат за исполнувањето на легитимните и етичките цели на организацијата;
- Нема да учествуваат во било каква активност или врска/однос кои што можат да ја намалат, или пак наизглед да ја намалуваат нивната непристрасна проценка. Ова ги вклучува и активностите или врските, кои што можат да бидат во конфликт со интересите на организацијата;
- Нема да прифаќаат ништо, што може да влијае или се претпоставува дека влијае на нивното професионално расудување;

⁶⁰ Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата, „Службен весник на Република Македонија бр.136/10, стр. 2

⁶¹Standards for Professional Practice of Internal Auditing, Homewood 1999,p103

- Ќе ги обелоденат сите материјални факти, кои што ги знаат, кои доколку не се обелоденети, би можеле да го изобличат известувањето за активностите кои што се предмет на ревизијата;
- Ќе бидат внимателни при користењето и заштитата на информациите, добиени за време на нивната работа;
- Нема да ги користат информациите за било каква лична корист или на било кој начин кој би бил спротивен на закон или кој би го нарушил исполнувањето на легитимните и етичките цели на организацијата;
- Ќе се впуштаат само во оние услуги, за кои што ги имаат неопходните знаења, вештини и искуство;
- Ќе ги спроведуваат услугите на внатрешна ревизија во согласност со Меѓународните Стандарди за Професионална Пракса на Внатрешната Ревизија;
- Постојано ќе го подобруваат своето знаење и вештини, како и ефективноста и квалитетот на нивните услуги.

Ревизорите треба да се однесуваат на начин којшто промовира соработка и добри односи меѓу колегите и во рамките на професијата. Довербата и респектот на јавноста што ги ужива ревизорот се главно резултат од кумулативните достигнувања на сите ревизори, претходни и сегашни.

5. Кодекс на етика на INTOSAI

ИНТОСАИ смета дека од суштинско значење е да се воспостави меѓународен Кодексот на етика за ревизорите во јавниот сектор. Кодексот на етика претставува сеопфатен документ на вредности и принципи кој треба да ги водат ревизорите во нивната секојдневна работа. Независноста, овластувањата и одговорностите на ревизорите во јавниот сектор се соочуват со високо етички барања од страна на Врховната ревизорска институција (во натамошниот текст:

ВРИ)⁶².

како и на вработените кои ги вработуваат или ангажираат за ревизија. Кодексот на етика за ревизори во јавниот сектор треба да се разгледа според етичките барања на државните службеници во целина, а особено барањата на ревизорите, вклучувајќи ги и професионалните обврски на вторите. Со Декларацијата од Лима за Упатство на правила за ревизија, Кодексот на етика на ИНТОСАИ треба да се гледа како неопходно дополнување, зајакнување на ИНТОСАИ ревизорските стандарди издадени од страна на Комитетот на ИНТОСАИ во јуни 1992 година. ИНТОСАИ Кодексот на етика е во режија на индивидуалните ревизори, на чело на ВРИ, извршни директори и сите лица кои работат за и во име на ВРИ кои се вклучени во оваа работа. Сепак, овој закон не треба да се толкува како да има никакво влијание врз организациската структура на ВРИ.

Поради националните разлики на културата, јазикот, правните и социјалните системи, обврските на секоја ВРИ е да развие свој код на етика кој најдобро одговара на сопствената средина. Овие национални кодекси на етика треба да ги разјаснат етичките концепти. Целта на Кодексот на етика на ИНТОСАИ е да се создаде основа за национален код на етика. Секоја ВРИ има обврска да ги запознае сите ревизори со вредностите и принципите содржани во националниот Кодекс на етика. Однесувањето на ревизорите треба секогаш и во сите околности да биде беспрекорно. Било каков недостаток во нивното професионално однесување или било какво несоодветно однесување во нивниот личен живот влијае на интегритетот на ревизорите, како и квалитетот и валидноста на нивната ревизорска работа, а исто така може да се создадат сомнежи за веродостојноста и компетентноста на самата ВРИ. Донесување и спроведување на Кодексот на етика за ревизори во јавниот сектор промовира доверба во ревизорите и нивната работа.

Од суштинско значење е дека ВРИ се одликува со доверба и кредибилитет. Ревизорот го промовира ова преку усвојување и примена на етичките барања на

⁶²Стојанова П. (2008), „Ревизија“, ЕУРМ, Скопје, стр. 141

концепти отелотворени во клучни зборови за интегритет, независност и објективност, доверливост и компетентност.

Законодавната и извршната власт, јавните и правните лица во ревизијата имаат право да очекуваат дека нивното однесување и пристап до ВРИ ќе биде надвор од секое сомневање и достоинство за почит и доверба. Ревизорите треба да се однесуваат на начин со кој ќе се промовира соработка и добрите односи помеѓу ревизорите во рамки на професијата. Поддршка на професијата од своите членки и нивната меѓусебна соработка се основните елементи од професионален карактер. Довербата и почитта во која ревизорот ужива во голема мера се резултат на кумулативното достигнувања на сите ревизори во минатото и сегашноста, па поради тоа во интерес на ревизорите, како и во интерес на јавноста е ревизорите да соработуваат со своите колеги на фер и праведен начин. Законодавната и извршната власт, јавните и правните лица во ревизијата мораат целосно да се уверат на праведност и непристрасност на работата на ВРИ. Затоа, од суштинско значење дека постои Национален код на етика или сличен документ со кој се регулира работењето на регулација. Во сите делови на општеството има потреба за кредибилитет. Тоа е од суштинско значење за извештаите и мислењата на ВРИ при што се сметаат за целосно точни и проверени од страна на видни трети страни. Сите извршени работи од страна на ВРИ мораат да го издржат тестот на извршната и законодавната контрола, јавните пресуди за пристојност и испитување од страна на Националниот Етички кодекс.

Интегритетот е основна вредност на Кодексот на етика. Ревизорите имаат обврска да се придржуваат на високи стандарди на однесување (на пр. чесноста и искреноста) во текот на нивната работа и во односите со вработените на правните лица кои се предмет на ревизија. За целосна доверба на јавноста во ревизорите потребно е нивниот однос да биде секогаш коректен за јавноста да не се посомнева во нив. Интегритетот може да се мери во однос на она што е правилно и фер однесување. Интегритетот бара ревизорите да ги набљудуваат формата и духот на ревизијата како и етичките стандарди. Фер однесувањето, исто така, бара ревизорите да ги почитуваат принципите на независност и објективност,

одржување стандарди на професионално однесување, имајќи го во предвид јавниот интерес при донесување на одлуките а исто така и апсолутната искреност во извршување на нивната работа и во справување со ресурсите на ВРИ.

Независноста е неопходна за ревизорите во однос на субјектите во кои се врши ревизија. Ова значи дека ревизорите треба да се однесуваат на начин кој ја зголемува, наместо да ја намалува нивната независност. Тие треба да се стремат не само да бидат независни од правните лица кои се предмет на ревизија и другите заинтересирани групи, туку и да бидат објективни кон оние кои се занимаваат со прашања и теми кои се прегледуваат. Тоа е од суштинско значење дека ревизорите се независни и непристрасни, не само во фактот, но исто така и во изгледот.

Во сите прашања поврзани со ревизијата, независноста на ревизорите не треба да биде нарушена од лични или други надворешните интереси. Независноста може да биде оштетена, на пример, од страна на надворешен притисок или влијание на ревизори; предрасуди извршени од страна на ревизорите на поединци, лица, проекти и програми кои се предмет на ревизија; работниот однос во правното лице каде што се врши ревизија; или лични и финансиски зделки кои можат да предизвикат конфликти на лојалност или интереси. Ревизорите имаат обврска да се воздржат од учество во сите случаи во кои тие имаат интерес. Во цела работа спроведена од страна на ревизорите е од суштинско значење објективноста и непристрасноста, особено во своите извештаи, кои треба да бидат точни и објективни. Според тоа заклучоците, мислењата и извештаите треба, да се засноват исклучиво на докази добиени и составени во согласност со ревизорските стандарди на ВРИ.

Ревизорите ги користат информациите што ги соопштуваат на правното лице во ревидираните извештаи. Ревизорите исто така треба да соберат информации за ставовите на правното лице во кое се врши ревизија, како и ставовите на другите партии, но сепак, заклучоците на ревизори не треба да биде под влијание на таквите ставови.

Политичката неутралност е од суштинско значење за ревизорите да ја

задржат својата независност од политичко влијание, со цел да ги исполнат своите ревизорски одговорности на непристрасен начин. Ова е важно за ревизорите од ВРИ кои работат тесно со законодавната власт, извршната власт или други владини лица овластени со закон за да се разгледа извештајот на ВРИ.

Кога ревизорот презема или планира преземање на одредени политички активности, се има во предвид тоа дека со ваквото вклучување би можело да постојат можности за непристрасно извршување на нивните професионални задачи. Доколку на ревизорите им е дозволено да учествуваат во политички активности тие треба да бидат свесни дека овие активности може да доведат до професионални конфликти.

Кога на ревизорите им е дозволено да даваат совети или услуги, освен ревизија, правното лице во кое е извршена ревизијата, треба да обезбеди овие услуги да не доведат до конфликт на интереси. Особено, ревизорите треба да се осигурат дека таквите совети или услуги не ги вклучуваат управувањето со обврски, кои мора да останат цврсто со персоналното управување на правното лице во кое е извршена ревизијата. Ревизорите треба да ја заштитат својата независност и да избегнат било каков можен судир на интереси со тоа што би одбивале подароци кои би можеле да влијаат врз нивната независност и интегритет. Тие треба да ги избегнат сите односи со раководителите и вработените во правното лице во кое се врши ревизија, како и други лица кои можат да влијаат на постигнување компромис или се закануваат на способноста ревизорот да дејствува самостојно. Ревизорите не треба да ја користат својата службена положба за приватни цели, а исто така треба да избегнуваат односи во кои постои ризик од корупција или кои можат да доведат до сомнеж во нивната објективност и независност. Ревизорите не треба да користат информации добиени преку нивната работа како средство за обезбедување на лична корист за себе или за другите околу себе. Тие не треба да ги обелоденуваат информациите со кои ќе обезбедат на други поединци или организации неправедна или неразумна предност, ниту пак да ги користат таквите информации како средство за да им наштети на другите.

Ревизорите не треба да ги откриваат информациите добиени во текот на процесот на ревизија на трети страни, било усно или писмено, освен за целите на исполнување на законски или други идентификувани одговорности на ВРИ, како дел од редовните постапки на ВРИ или во согласност со релевантните закони.

Ревизорите имаат обврска да се однесуваат на професионален начин и да ги применуваат високо професионалните стандарди во извршување на нивната работа со цел да ги извршуваат стручно и непристрасно нивните должности. Тие не мора да преземат работа за која не се надлежни. Треба да имаат добро разбирање за уставни, законски и институционални принципи и стандарди со кои се регулира работењето на правното лице во кое е извршена ревизијата.

Ревизорите треба да применуваат соодветно професионално внимание во спроведувањето и надзорот на ревизијата како и во подготовка на поврзаните извештаи како би ги користиле методите и практиките на највисок можен квалитет во нивните ревизии. Во извршувањето на ревизијата и издавањето на извештаи, ревизорите се должни да се придржуваат кон основните постулати и општо прифатените стандарди за ревизија, при што би имале континуирана обврска за ажурирање и подобрување на вештините потребни за извршување на нивните професионални обврски.⁶³

5.Спроведувањето на етичките норми во ревизорската професија во Република Македонија

Угледот на ревизорската професија во Република Македонија се повеќе се подобрува со примената на етичките норми во голема мера, но и се враќа довербата за објективноста и реалноста на ревидираните финансиски извештаи. Во Република Македонија однесувањето на ревизорите се регулира со посебно донесени национални Етички кодекси на однесување кој ја изразуваат општествено – економската состојба на земјата, условите во кои работат

⁶³Кодекс на етика на ИНТОСАИ за ревизорие во јавниот сектор, Издаден од Комитетот за Ревизорски Стандарди на 16-от Конгрес на ИНТОСАИ во 1998 во Монтевидео, Уругвај, Државен завод за ревизија Сектор за односи со меѓународни ревизорски организации, методологија и интерна ревизија (ОМРОМИР),

ревизорите, нивната култура и значење што го имаат во самиот процес на ревизија на финансиските извештаи, но сепак со примена на принципите и правилата на однесување кои се дефинирани во рамките на меѓународнопризнатите етичките кодекси.

Во практично имплементирање на етичките норми покрај определувањето на законската регулатива и институциите кои се активни учесници во процесот на ревизија, секако големо влијание имаат и Меѓународните ревизорски стандарди и Кодексот на етика. Ревизорската професија бара континуирано усовршување на стручните способности на ревизорите, како и континуирано проширување на знаењата од областа на ревизорската етика, вклучувајќи ги националните и меѓународните стандарди, како и останатите законски регулативи.

Со развојот на техниката и технологијата, развојот на професијата се позабрзано ќе се развива, со што ќе се придонесе во напредокот на професијата преку користење на различни алатки и компјутерски програми за подобрување на проценката на ризикот, при собирањето на доказниот материјал, како и воопшто за целиот процес на ревизија. Меѓутоа, ваквиот развој ќе ја наметне потребата од дополнително учење, како и континуирано унапредување на знаењата и вештините на ревизорите кои директно ја извршуваат ревизијата⁶⁴.

⁶⁴Димитрова Ј. , Колева Б. (2015), *“Ревизорската професија во Македонија и во светот”*, стручен труд, УДК: 657.6-051(497.7) 657.6-051(100), Годишен зборник на Универзитет ” Гоце Делчев” – Штип, Економски факултет, стр. 130

ГЛАВА IV ПРОФЕСИОНАЛНОСТА И ЕТИЧНОСТА ВО РЕВИЗОРСКА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА НАСПРОТИ ПРОФЕСИОНАЛНОСТА И ЕТИЧНОСТА ВО РЕВИЗОРСКА ПРОФЕСИЈА ВО СТРАНСКИТЕ ЗЕМЈИ

1. Професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија наспроти професионалното однесување на ревизори од балканските држави

Уште во порнешна Југославија потекнуваат зачетоците на ревизијата, особено во Хрватска и Македонија.

Во Хрватска, ревизијата е регулирана со Закон за ревизија. Во 2006г. е оформена Ревизорска комора, која има својство на правен субјект, со јавни овластувања регулирани со Законот за ревизија. Согласно законот и стаутот на комората, истата објавува Кодекс на етика на овластени ревизори.

Ревизорската комора во Хрватска има скоро идентична улога со Институтот за овластени ревизори на Република Македонија. Законската регулатива ги дефинира правилата на однесување и моралните критериуми со законски прописи. Но, често се случува да во некои професии одредени прашања остануваат надвор од законските норми. Од таа причина се јавува потреба, ваквите прашања да се уредуваат со Кодекс на професионална етика. На тој начин се разменуваат прашања и искуства, истовремено членовите се информираат како професионално да ги надградуваат своите знаења и применуваат меѓународни стандарди.

Секоја професионална организација мора да ги запознае своите членови со правилата на однесување што се сметаат за професионално прифатливи и прилагодливи. Кодексот на професионална етика воглавно се занимава со постапките и односот на ревизорите.

Членовите на Хрватското здружение на ревизори се поддржуваат кон принципите и правилата утврдени со Кодексот, кој пак им наметнува усогласување на нивното однесување достоино на професијата и кога законодавството не се спроведува.

Активностите на ревизијата вклучуваат промовирање на етичка култура. Од таму се заклучува дека Кодексот на етика вклучува принципи и правила на однесување. Во поглед на основната цел за постоењена Кодексот на професионална етика е дефинирање на правила и принципи кои не се доволно опфатени и дефинирани со закон и тоа :

- Чесност;
- Објективност;
- Доверливост и
- Компетентност.

Во Македонија, но и од балканот Србија и Хрватска се земји во кои ревизијата како професија е регулирана со Закон за ревизија. Развојот на сметководствената и ревизорската професија, примената на меѓународни стандарди и ревизорска регулатива се реализираат преку комора или институт на овластени ревизори. Комората започнува со работа во 2006 г. и неговата работа се реализираше во соработка со земјите-членови на ЕУ. Задача на комората е донесување програми за обуки и тестирање на кандидати за ревизори, издавање, продолжување и одземање на лиценци и сл.дејствија.

Во соседна Р.Србија, здружението на сметководители и ревизори е основана во 1955г. и постои како невладина,непрофитна организација, која работи на развој, едукација и хармонизација на националното сметководство и професионалната регулатива со најдобрите практики од развиените земји.

Највисоко реноме во светот на сметководителите и ревизорите има меѓународната федерација на сметководители, која преку своето дејствување и работа, поставува и објавува стандарди за ревизија, осигурување, етика, образование и сл. Ревизорите, преку своите услуги треба што повеќе да ја истакнуваат својата компетентност при примената на стручните и професионални стандарди.

2. Професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија наспроти професионалното однесување на ревизори од западноевропските држави

Во Република Македонија, ревизорската професија е регулирана со Закон, која ја реализираат овластените ревизори. Овластен ревизор е квалификуван професионалец кој ги задоволува критериумите на Осмата директива на Европската комисија, која го опфаќа назначувањето и квалификацијата на лицата одговорни за вршење на законски пропишаната ревизија на финасиското работење. Техничките и методите на ревизија го дефинираат начинот на вршење на самата ревизија, а за степенот на уверување кој му е потребен за одреден аспект се раководи од Националните стандарди за ревизија во земјите членки на ЕУ. Некои искуства, како они неодамна во САД, укажуваат на потребата од дополнителен развој во законско припишаната ревизија.

Таков чекор е направен во 2003г. кога европската комисија со издавање на соопштение за „Зајакнување на законски пропишана ревизија во ЕУ,, во кое е вклучена модернизација на Осмата директива и имплементација на ISA. Ова соопштение се реализира во 2005г. за сите законски пропишани ревизии кои се вршат на територијата на ЕУ. Приоритет на комисијата на ЕУ, преку пропишана ревизија во ЕУ, е задолжителна примена на Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) за сите ревизии во Европа.

Еден од чекорите во зголемувањето на кредибилитетот на ревизијата како професија е формирање на организација која ќе го регулира, организира и контролира работењето на ревизорите.

Пример – ACCA – Association of certified Chartered Accountants во В.Британија која го организира едуцирањето на ревизорите, ги овластува, но превзема и постапки за одземање на лиценца доколку се констатира дека не ги почитуваат определените стандарди за ревизија и етика. Во USA , за пример, постојат посебни оддели кои во рамките на ACCPA (Association of certified public accountants) дејствуваат како ревизија на ревизијата.

Додека пак Институтот за внатрешни ревизори (IIA) има централна улога во чии рамки постојат светски и европски организации. Нивната улога е регулирање на професијата на внатрешната ревизија. За таа цел, институтот за интерни ревизори издава книги за професионални стандарди за внатрешна ревизија и кодификација на стандардите за професионална пракса на внатрешната ревизија.

Во Македонија нема професионална организација која го штити кредибилитетот на ревизијата како професија. За разлика од РМ во развиените европски земји има бројни организации кои делуваат во областа на ревизијата со цел зголемување на кредибилитетот и интегритетот на професијата.

Државното законодавство за ревизија треба да биде усогласено со Декларацијата од Лима со упатства за ревизорски правила и стандарди на INTOSAI. Недоследователно треба да се превземе парламентот и ги регулира со законодавни зимени.

ВРИ треба да ги применува меѓународните стандарди за ревизија IFAC, европските насоки за примена на стандардите за ревизија на INTOSAI и транспарентно да бидат распорстранети меѓу ревизорскиот кадар.

3.Препораки во однос на приближување на професионалното однесување и етичноста на ревизорите во Република Македонија согласно позитивните западноевропски практики

Ревизорската професија всушност е професија која се базира на меѓународните стандарди, но бара континуирано проширување на знаењата преку ревизорските искуства, усовршување на стручните способности и знаења од областа на ревизорската етика. Особено голем напредок во усовршувањето на стручните кадри овозможува напредокот во технологијата, користејќи разни

алатки и компјутерски програми. Со тоа се добиваат побрзи и поточни податоци за подобрување на целиот процес на ревизијата⁶⁵.

Извештајот за почитување на стандардите и кодексите за сметководство и ревизија во РМ – ИПСК (Accounting and Auditing Reports on the Observance of Standards and Codes – A&A ROSC) е објавен од страна на Светска Банка. Со препораките од Извештајот се усогласува Законот за ревизија, директивата бр.2014/56 ја заменува директивата 2006/43 за законска ревизија на годишни сметки и консолидираните извештаи.

Советот за унапредување и надзор на ревизијата во Република Македонија (СУНР) во текот на 2015 год. ги донесе следните акти:

- Статутарна одлука за измени и дополнувања на Статут на СУНР;
- Правилник за издавање на лиценци за овластени ревизори, лиценца за работа на друштво за ревизија и лиценца за работа на овластен ревизор – трговец поединец;
- Правилник за вршење надзор над ИОР;
- Деловник за работа на прекршочната комисија при СУНР;
- Процедури за соработка и размена на податоци со ИОР.

Воедно во текот на 2015 год. Советот за унапредување и надзор на ревизијата на РМ потпиша меморандум за соработка со регулаторни тела од Р.Словенија (агенција за јавен надзор на ревизија), Република Бугарија (комисија за јавен надзор на областени ревизори), Република Албанија (одбор за јавен надзор) и со Министерството за финансии на Република Србија и Република Босна и Херцеговина.

Измени и дополнувања на статутот на ИОРРМ се донесени во 2015 год. со цел измени и дополнувања во насока на усогласување на Законот за ревизија. За истиот е добиена согласност од СУНР. Исто така во текот на 2015 год. ИОРРМ донесе Годишна програма за работа за 2015, како и Годишен извештај за работата на ИОРРМ за 2014год., за кои е добиена согласност од СУНР, потоа

⁶⁵Димитрова Ј. , Колева Б. (2015), *“Ревизорската професија во Македонија и во светот”*, стручен труд, УДК: 657.6-051(497.7) 657.6-051(100), Годишен зборник на Универзитет ” Гоце Делчев” – Штип, Економски факултет, стр. 130

годишен план за проверка на контрола на квалитет за период 2015/2015, а се реализираат од 09/2015 до 06/2016, го усвојува и Извештајот за спроведена контрола на квалитет на ревизорските услуги во период 2015/2015 кој е доставен до СУНР за добивање согласност⁶⁶.

Како дел од редовните активности, ИОР во текот на 2016 година ќе спроведува проверки на контролата на квалитет согласно Годишниот план за проверки на контролата на квалитет и ќе подготви и усвои Извештај за спроведена контрола на квалитетот на ревизорските услуги за 2015/2016 година. Исто така во наредниот период ИОР планира и усогласување на своите акти со Законот за ревизија.

Во делот на ревизијата, ќе се продолжи со понатамошно следење и усогласување на националното законодавство со законодавството на Европската унија, односно усогласување со Директивата 2014/56 на Европскиот парламент и на Советот од 16 Април 2014 година со која се менува Директивата 2006/43 за законска ревизија на годишните сметки и консолидираните сметки.

Министерството за финансии, Секторот за финансиски систем, односно Одделението за сметководствен систем, платен промет и ревизија е надлежно за правната рамка од областа на ревизијата и заради поголема ефикасност во извршувањето на задачите предвидено е зајакнување на Одделението за сметководствен систем, платен промет и ревизија со нови вработувања .

⁶⁶Национална програма за усвојување на правото на Европската Унија (НПАА), ревизија 2016 – 2018, Влада на Република Македонија, Секретаријат за европски прашања, 2015 година, стр. 89

ГЛАВА V АНАЛИЗА: ПРОФЕСИОНАЛНОСТА И ЕТИЧНОСТА ВО РЕВИЗОРСКАТА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

1. Приказ на ревизорските куќи опфатени во анализата

Со цел добивање на целосна слика за професионалноста и етичноста во ревизорската професија во Република Македонија спроведовме електронска анкета во која учествуваат различни ревизорски компании ширум Република Македонија.

ЦЕЛ НА ИСТРАЖУВАЊЕТО

Истражувањето е спроведено со цел да се види:

- Колку ревизорските компании во Република Македонија поседуваат политики и планови за професионално и етичко однесување на вработените;
- Колку ревизорските компании во Република Македонија вложуваат во професионално и етичко однесување на вработените т.е. колку често учествуваат во обуки и семинари, колку често тие спроведуваат и сл;
- Колку ревизорските компании отворено разговараат за настанатите или можните идни конфликти при вршење на ревизорската професија;
- Како ревизорските компании ги мотивираат вработените за професионално однесување и како влијаат на нивната независност;
- Колку македонските ревизорски компании соработуваат со домашните институции и странски ревизорски мрежи;

Главна цел на истражувањето е одредување на професионалното однесување и етичноста во работењето на ревизорите во Република Македонија.

ЦЕЛНА ГРУПА НА ИСТРАЖУВАЊЕТО

Целна група беа 25 деловни субјекти – ревизорски компании ширум Македонија.

ТАЈМИНГ ЗА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ИСТРАЖУВАЊЕТО

Избраниот тајминг за реализација на истражувањето е средината на јули 2016 година.

НАЧИН НА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ИСТРАЖУВАЊЕТО

Истражувањето се реализира преку електронска анкета пратена на е-маил адресите на ревизорските компании со пропратни писма, во кои е образложена намерата и целта на истражувањето.

Професионалноста и етичноста во работењето на ревизорските куќи согласно спроведената анкета

Дали вашата компанија има сопствена политика за професионално и етичко однесување согласно која работат вашите вработени?

Answered: 16 Skipped: 0



Answer Choices	Responses
Да	75.00% 12
Не	25.00% 4
Total	16

Согласно спроведената анкета за професионалноста и етичноста во работењето на ревизорските куќи која беше одговорена од вкупно 16 од 25 ревизорски куќи можеме да истакнеме дека најголем дел од анкетираните компании имаат сопствена политика за професионално и етичко однесување согласно која работат нивните вработени, што зборува дека компаниите на даваат големо значење на професионалноста и етичноста во работењето како ревизор. Оној мал дел на ревизорски куќи кои немаат изготвено политики за професионално и етичко однесување на своите вработени, согласно мислењата е дека истите во најбрз рок ќе пристапат кон изготвување на сопствени политики за професионално и етичко работење имајќи ги предвид меѓународните прописи и секако домашната регулатива.

Оние ревизорски куќи кои веќе имаат политики за професионално и етичко работење на своите вработени, во своите политики главно го имаат впишано следново:

1. Персоналот мора да се придржува на основните принципи на независност, интегритет, објективност, доверливост и професионално однесување,
2. Персоналот мора да одржува соодветни стручни стандарди и соодветна професионална компетенција со цел да се овозможи извршување на обврските со должно внимание,
3. Извршувањето на ревизорската работа се доверува на персонал кој има соодветна стручна подготовка и обука која се бара во дадени околности,
4. Воспоставен е соодветен систем на насочување, надзор и преглед на работата на сите нивоа со цел да се обезбеди разумна сигурност дека работата што се извршува е во согласност со барањата на соодветните стандарди,
5. Ангажираните надворешни експерти мора да поседуваат соодветна стручност и специфични занења од областа за која се ангажураат,
6. Прифаќање или задржување на клиент се врши во контекст на способноста на друштвото адекватно да ја заврши доверената работа како и да води сметка за својот интегритет,
7. Се врши континуирано надгледување на адекватното и ефективно спроведување на политиките и постапките за контрола на квалитет.

Во поглед на поставеното прашање фирмата работи според Прирачникот за контрола на квалитет за релевантните етички барања коишто произлегуваат од -The International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountants (IFAC Code) Section 290 и -International Standard on Auditing (ISA) 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements. Истите се обврзани да се почитуваат и спроведуваат за време на ангажманите на ревизијата од сите вработени за кое нешто истите потпишуваат изјави.

Согласно добиените одговори може да се заклучи дека ревизорските компании во Република Македонија при конципирање и следење на сопствена политика за професионално и етично однесување на своите вработени, ги следат одредбите од Етичкиот кодекс на IFAC, Кодексот и барањата на MCP како и практичните упатства за нивна примена, Законската регулатива во Република Македонија при што најголем дел од таа политика за професионалноста и етичноста во работењето ги темелат на доверливост, стручност, компетентност, независност и професионално однесување.

Дали вашата компанија поседува сопствен етички советник?

Answered: 16 Skipped: 0

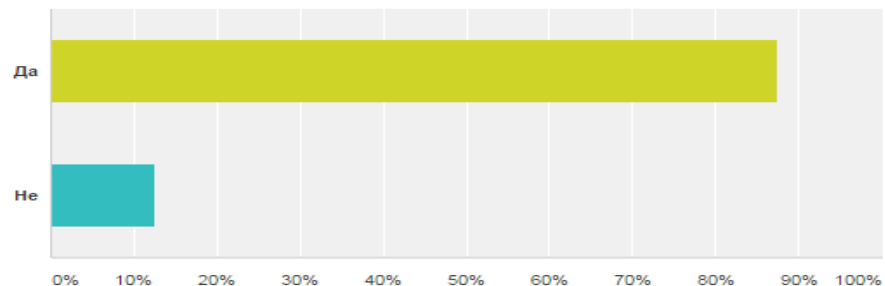


Answer Choices	Responses
Да	25.00% 4
Не	75.00% 12
Total	16

Она што е зачудувачки е сознанието дека најголем дел од анкетираниите ревизорски компании не поседуваат сопствен етички советник имајќи во предвид целокупниот пристап на ревизорските куќи кон етичноста и професионалноста во работењето, односно не одвојуваат голему суми за инвестирање во овој дел од работењето.

Дали вашата компанија поседува план за професионален развој во рамките на компанијата?

Answered: 16 Skipped: 0

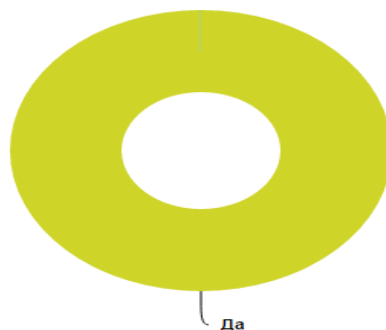


Answer Choices	Responses
Да	87.50% 14
Не	12.50% 2
Total	16

Поголем дел од анкетираниите компании поседуваат планови за професионален развој во компанијата што го потврдува и тоа да сите анкетирани компании посетуваат семинари и обуки за професионалност и етичност во ревизорската професија.

Дали посетувате семинари и обуки за професионалност и етичност во ревизорската професија?

Answered: 16 Skipped: 0

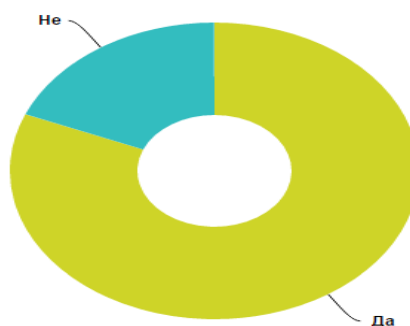


Answer Choices	Responses
Да	100.00% 16
Не	0.00% 0
Total	16

Сите компании вклучени во анкетата посетуваат семинари и обуки за професионалност и етичност во ревизорската професија.

Дали вашата компанија спроведува сопствени обуки за етичко тренирање на вработените?

Answered: 16 Skipped: 0

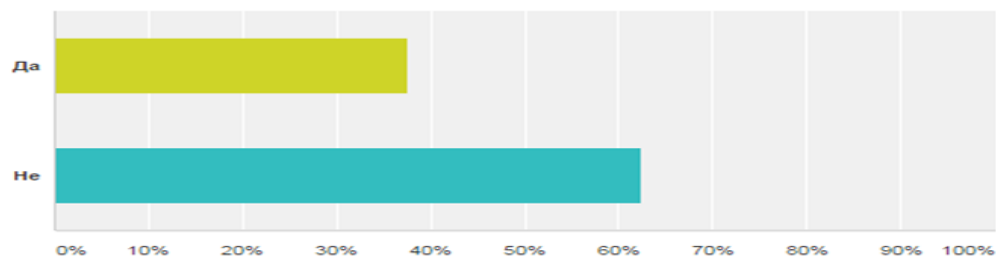


Answer Choices	Responses
Да	81.25% 13
Не	18.75% 3
Total	16

Во поглед на спроведувањето на обуки за етичко тренирање на вработените, најголем дел од анкетираните компании вршат сопствени обуки на ниво на компанија.

Дали вашата компанија соработува со меѓународните ревизорски мрежи во насока на зголемување на професионалноста и етичноста во работењето?

Answered: 16 Skipped: 0

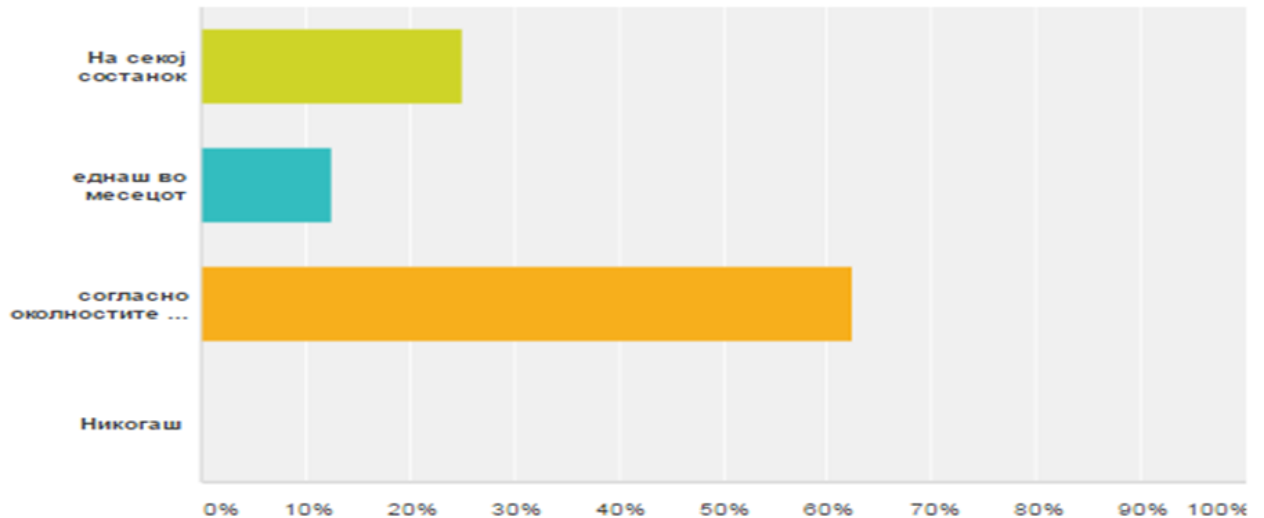


Answer Choices	Responses
Да	37.50% 6
Не	62.50% 10
Total	16

Поголем дел, односно 62,5% од анкетираните компании не соработуваат со меѓународни ревизорски мрежи во насока на зголемување на професионалноста и етичноста во работењето што е висок процент, додека пак спротивно само 37,5% од анкетираните компании соработуваат со меѓународни ревизорски мрежи во насока на зголемување на професионалноста и етичноста во работењето.

Колку често професионалноста и етичноста во работењето се точка на состаноците во вашата компанија?

Answered: 16 Skipped: 0

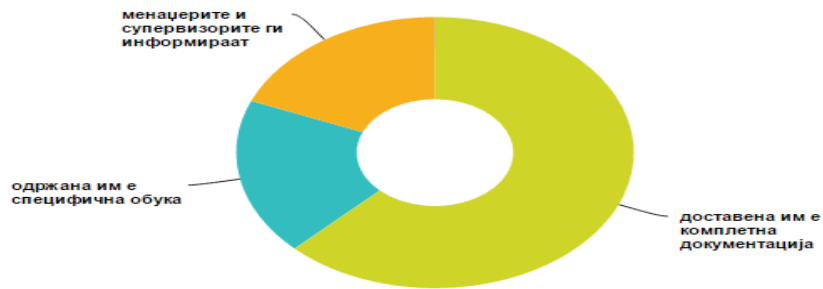


Answer Choices	Responses
На секој состанок	25.00% 4
еднаш во месецот	12.50% 2
согласно околностите и барањата на вработените и заинтересираните страни	62.50% 10
Никогаш	0.00% 0
Total	16

Голем дел од анкетираниите компании професионалноста и етичноста во работењето ги вклучуваат како точки на состаноците во компаниите согласно околностите и барањата на вработените и заинтересираните, додека помал број на анкетирани компании на секој состанок дискутираат за етичноста и професионалноста во работењето или пак како точки на состаноците ги имаат професионалноста и етичноста еднаш месечно.

Колку вашите вработени се запознаени со етичките вредности и принципи на вашата компанија?

Answered: 16 Skipped: 0

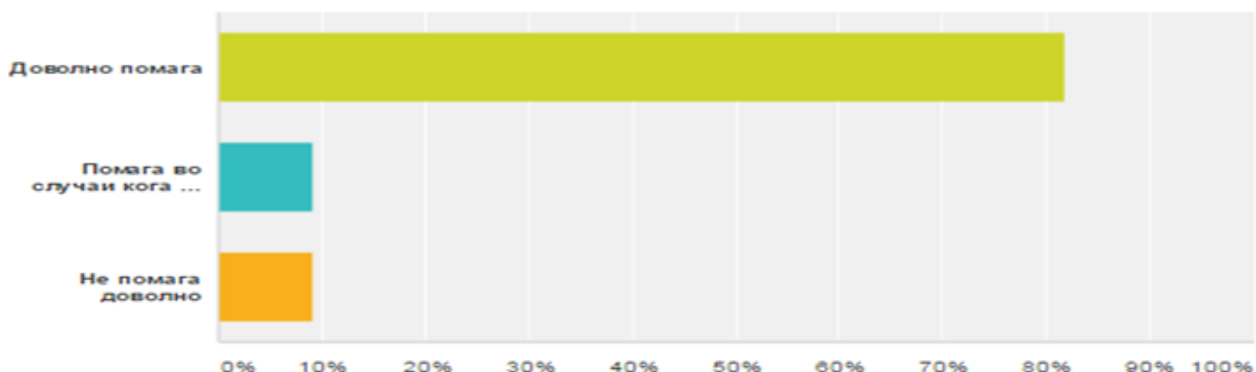


Answer Choices	Responses
доставена им е комплетна документација	62.50% 10
одржана им е специфична обука	18.75% 3
менаџерите и супервизорите ги информираат	18.75% 3
друго	0.00% 0
Total	16

Во однос на запознаеноста со етичките вредности и принципи на компанијата, кај поголем дел од анкетираните компании вработените се целосно запознаени со етичките вредности и принципи на компанија, на нивните вработени има имаат доставено комплетна документација, додека останатиот дел од анкетираните компании на своите вработени им имаат одржано специфична обука, а исто толкав процент на анкетирани компании своите вработени во однос на етичките вредности и принципи на компанијата ги запознаваат преку менаџерите и супервизорите.

Колку сметате дека Институтот на овластени ревизори помага во имплементирањето на меѓународните ревизорски стандарди во ревизорското работење во Македонија?

Answered: 11 Skipped: 0



Answer Choices	Responses
Доволно помага	81.82% 9
Помага во случаи кога ќе се побара помош од истата	9.09% 1
Не помага доволно	9.09% 1
Total	11

Во однос на помошта која ја добиваат ревизорските компании од Институтот на овластени ревизори во имплементирањето на меѓународните ревизорски стандарди во ревизорското работење во Македонија, 81,82% од анкетираниите компании сметаат дека истиот доволно помага, додека пак 9,09% од анкетираниите компании сметаат дека Институтот на овластени ревизори помага само во случаи кога се бара помош од истиот и ист процент на анкетирани компании, 9,09%, сметаат дека не помага доволно.

Дали вашата компанија врши испитување на причините за поинакво однесување на ревизорите од предвиденото, доколку истото се забележи?

Answered: 11 Skipped: 0



Answer Choices	Responses
Да	72.73% 8
Не	27.27% 3
Total	11

Најголем дел од компаниите вршат испитување на причините за поинакво однесување на ревизорите од предвиденото.

✓ Во однос на алатките кои ревизорските компании ги користат за мотивирање на вработените за професионално однесување во работењето се истакнуваат следниве:

- Планирање на професионален развој во рамките на самото друштво;
- Посета на меѓународни средби на теми за ревизорската професија;
- Пристап до сите новини на IFAC (електронски и печатени материјали);
- Едукација на вработените;
- Водење на досиеја на вработените (вклучувајќи ги и извештаите за континуиран професионален развој);
- Редовни состаноци на кои се разгледуваат специфични прашања во врска со одредени ангажмани;
- Развивање и спроведување на ориентациона обука;
- Комплетна поддршка за професионално усовршување и обука која создава мотивација, давање сопствен пример од врвот;
- Систем на контрола и надгледување на професионално однесување во работењето на вработените;
- Наградување и бонуси.

✓ Со цел зголемување на независноста на вршењето на ревизијата, ревизорските компании ги користат најчесто следниве методи и техники:

- За секој тековен ангажман, потребно е да се изврши документирана проверка за продолжување на ангажманот со клиентот за да се одлучи дали е соодветно да се продолжи со нудење на услуги на клиентот, и тоа врз основа на претходниот ангажман или планирање за продолжување на ангажманот;
- Преку проверка на независноста на друштвото за ревизија и вработените пред прифаќање / продолжување на секој ангажман;
- Настојување да се избегне концентрација на клиенти. Со поголема финансиска независност, се обезбедува поголема функционална независност;
- Со изготвување на посебни програми за независност;
- Задолжително спроведување на процедурите согласно кодексот на етика преку пишани процедури на ниво на фирма, со постојано потенцирање на нивното значење од врвот;
- Во насока на зголемување на независноста на вршењето на ревизија освен тестовите на контроли и тестовите на салда се вршат тестови на трансакции и аналитички постапки;
- Воспоставени политики и постапки кои се дизајнирани во насока на зголемување на независноста во вршењето на ревизија, со цел да се идентификуваат и оценат околностите кои создаваат закани по независноста, како што се: закани од личен интерес, закани од самопроверка, закани од застапништво, закани од фамилијарност, закани од заплашување, закани од деловни односи, закани од надомест и други, како и примена на заштитни мерки кога е потребно, за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво.

✓ Во случај на можен конфликт на интерес при вршење на ревизијата ревизорските компании се справуваат на следниов начин:

- Користење на одделни тимови на ангажманот;
- Постапки за да се спречи пристапот до информации;
- Прецизни упатства на членовите на тимот на ангажманот за прашањата кои се однесуваат на безбедноста и доверливоста;
- Користење на договори за доверливост потпишани од страна на вработените и партнерот на фирмата;
- Редовна проверка на примената на заштитните мерки од страна на вработен на повисока позиција, кој не е вклучен во тој ангажман;
- Кога конфликтот на интереси ќе креира закана за еден или повеќе основни принципи, вклучувајќи ја објективноста, доверливоста или професионалното однесување, која што не може да се отстрани или да се намали на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки, во тој случај се донесува одлука да не се прифати ангажманот;
- На секои 3 месеци вработените имаат обврска да пополнат прашалник во кој ги наведуваат имињата на субјектите од нашата клиентска база, кај кои постои конфликт на интерес. Прашалникот се пополнува и доколку нема никаков конфликт на интерес;
- Со добивање на изјава од секој член од тимот;
- Спроведување на етичките барања на Кодексот на етика на професионалните сметководители усогласени со професионалните стручни стандарди.

✓ Во однос на последното прашање од анкетата, најголем дел од анкетираниите компании во текот на досегашното работење не се соочиле со етички проблем, додека пак кај другите компании се појавиле следниве етички проблеми:

- Член на персоналот кој дојде од Друштвото во кое беше книговодител на клиент не беше вклучен во тимот за ревизија на тој клиент, ниту имаше пристап до документите на тој клиент;

- Лице од потесното семејство на вработен поседува акции со малцинско учество кај клиент на ревизија;
- Ненаплатени надоместоци при што ревизорската компанија упатила писмено известие до клиентот во кој се потенцира влијанието на заканата согласно кодексот на етика каде се објаснува задолжително разгледување на ревизорот на оваа закана пред прифаќање на ангажманот и ефектот доколку истата не се надмине ангажманот нема да може да се прифати;
- Фамилијарно роднинска врска со потенцијален клиент при што клиентот не се прифаќа како клиент за ревизија.

ЗАКЛУЧОК

Заложбата и почитувањето на професионалната етика е од исклучителна важност за ревизорската професија и за кредибилитетот на ревизорите. Според јавното мислење, независноста на ревизорот е главен предуслов за веродостојноста и кредибилитетот на ревизијата на финансиските извештаи.

Имено, при согледување на состојбите и перспективите на ревизорската професија во Република Македонија треба да се потенцира дека во дваесет годишниот развој, ревизијата во Република Македонија има голем напредок и прави големи напори да го следи чекорот на развојот на ревизијата на глобално ниво.

Она што посебно треба да се потенцира е дека побарувачката на овластени ревизори перманентно се зголемува, и се очекува таквиот тренд да се задржи и во иднина. Оваа појава е резултат на потребата да се подобри кредибилитетот и транспарентноста на финансиските извештаи кај компаниите било да се од јавниот или од приватниот сектор.

Во пракса правилата кои ревизорите ги применуваат се објавуваат како меѓународни ревизорски стандарди. Тука треба да се потенцира дека во минатото секоја земја имала определени ревизорски и сметководствени стандарди но, со процесот на глобализација и пораст на меѓународната трговија се јави потреба од воспоставување на заеднички сметководствени и ревизорски стандарди кои ќе бидат применува од сите земји.

Голем број на законски акти и прописи влијаат врз развивање и зголемување на професионализмот во ревизорската професија и тоа: примената на меѓународните ревизорски стандарди, донесувањето на Закон за ревизија кој претставува законска рамка со кој се уредува самиот процес на ревизија и однесувањето на ревизорите, потоа примената на Кодексот на професионална етика како и значењето на Државниот завод за ревизија и Институтот за овластена ревизија кои претставуваат две значајни институции во развојот на ревизијата на професионално ниво.

Со цел зголемување на кредибилитетот и транспарентноста на финансиските извештаи на компаниите, ревизорската професија неминовно ќе се развива во подобра насока и ќе прави промени во нејзиното дејствување што ќе овозможат целосно покривање на барањата на корисниците на нејзините услуги. Забрзаниот економски раст и развој во одделните национални економии во последниве години на меѓународниот економски и политички амбиент не му донесе само позитивни промени, туку напротив на современите услови на стопанскиот раст и развој не му се туѓи, па ниту непознати: отсуството на слободен тек на информации, агресивната корупција, феноменот “*перење пари*”, а и многу други аномалии што се јавија како нуспродукти од процесот на трансформација на економскиот и политичкиот систем, особено во земјите во транзиција.

Имајќи ја предвид сложеноста на ревизорскиот процес се доаѓа до заклучок дека потреба од постоење на кодекс на етика во современата ревизорска професија е неминовен. При подготовката на Кодексот на професионално однесување треба јасно да се потенцира дека тоа се прави од страна на професионални асоцијации и тела што со своите активности ја афирмираат ревизорската професија.

Истакнато обележје на сметководствената професија е нејзиното прифаќање на одговорноста да дејствува во јавен интерес. Според тоа, одговорноста на професионалниот сметководител не е само да ги задоволи потребите на поединечниот клиент или работодавач. При дејствувањето во јавен интерес, професионалниот сметководител треба да го запази и да се придржува кон Кодексите за професионално и етичко однесување.

Согласно спроведената анкета за професионалноста и етичноста во работењето на ревизорските куќи најголем дел од анкетираниите компании имаат сопствена политика за професионално и етичко однесување согласно која работат нивните вработени, што зборува дека компаниите на даваат големо значење на професионалноста и етичноста во работењето како ревизор.

Оние ревизорски куќи кои веќе имаат политики за професионално и етичко работење на своите вработени, во своите политики пропишуваат дека:

1. Персоналот мора да се придржува на основните принципи на независност, интегритет, објективност, доверливост и професионално однесување,
2. Персоналот мора да одржува соодветни стручни стандарди и соодветна професионална компетенција со цел да се овозможи извршување на обврските со должно внимание,
3. Извршувањето на ревизорската работа се доверува на персонал кој има соодветна стручна подготовка и обука која се бара во дадени околности,
4. Воспоставен е соодветен систем на насочување, надзор и преглед на работата на сите нивоа со цел да се обезбеди разумна сигурност дека работата што се извршува е во согласност со барањата на соодветните стандарди,
5. Се врши континуирано надгледување на адекватното и ефективно спроведување на политиките и постапките за контрола на квалитет.

Ревизорските компании во Република Македонија при конципирање и следење на сопствена политика за професионално и етично однесување на своите вработени, ги следат одредбите од Етичкиот кодекс на IFAC, Кодексот и барањата на MCP како и практичните упатства за нивна примена, Законската регулатива во Република Македонија при што најголем дел од тие политика професионалноста и етичноста во работењето ги темелат на доверливост, стручност, компетентност, независност и професионално однесување.

Ревизорските компании во Република Македонија поседуваат планови за професионален развој во компанијата што го потврдува и тоа да сите анкетирани компании посетуваат семинари и обуки за професионалност и етичност во ревизорската професија, при што голем дел од ревизорските компании вршат сопствени обуки на ниво на компанија при што најголем дел од анкетираниите компании не соработуваат со меѓународни ревизорски мрежи во насока на зголемување на професионалноста и етичноста во работењето.

Ревизорските компании ретко се соочуваат со етички проблеми во своето работење, освен во одредени случаи на фамилијарно – ординиска поврзаност

помеѓу склучените страни во процесот на ревизија што успешно се решава од страна на ревизорските куќи.

Она што е потребно да се истакне е тоа да македонските ревизорски куќи преземаат чекори за подобрување на професионалното однесување и етичност во работењето, но сепак потребно е истите да се поврзат со меѓународни институции од оваа област и истите почесто да организираат семинари и обуки со странски експерти.

БИБЛИОГРАФИЈА

- 1) Adelopo I. (2012), *“Auditor Independence: Auditing, Corporate Governance and Market Confidence”*, Gower Publishing Limited, England
- 2) Agron G. A. (1999), *“Financial Management”*, Allyn and Bacon, Boston
- 3) AICPA Professional Standards „Code of Professional Conduct and Bylaws,, New York, 2013
- 4) Andrew D. Chambers, Georges Selim, G. Vinten, *“Internal Auditing”*
- 5) Audrey A. Gramling, Karla M. Johnstone, Larry E. Rittenberg, (2012), *“Auditing”*, eight edition, South – Western, Cengage learning, USA
- 6) Cascarino R. (2007), *“Internal Auditing: An Integrated Approach”*, second edition, Juta and Co, South Africa
- 7) *Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code*, IFAC Board International Ethics Standards Board for Accountants, Final Pronouncement, 2013
- 8) Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC, Handbook 1999 – Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1996
- 9) Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC New York, July 2006
- 10) Frias, Solita A. & Fajardo, C. (2008), *“Textbook in Auditing Theory”* fourth edition, Katha publishing, Philippines
- 11) Jeffrey C. (2012), *“Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting”*, first edition, Emerald group publishing, United Kingdom
- 12) Josephine Maltby (1996), *“Cases in Auditing”*, A SAGE Publications Company, London
- 13) Gupta K. (2005), *“Contemporary Auditing”*, sixth edition, The McGraw – Hills Companies, New Delhi
- 14) K. H. Spencer Pickett (2010), *“The Internal Auditing” Handbook*, Wiley, United Kingdom
- 15) Kumar A, Sharma R. (2001), *“Auditing: Theory and Practice”*, The Publishers, New Delhi

- 16) Kumar R., Sharma V. (2011), *"Auditing: Principles and Practice"*, second edition. PHI Learning, New Delhi
- 17) Loughran M., (2010), *"Auditing For Dummies"*, Wiley Publishing, Indiana
- 18) Ronald Duska, Brenda Shay Duska, Julie Anne Ragatz, (2011), *"Accounting Ethics"*, second edition, Wiley
- 19) S.K. Basu (2006), *"Auditing: Principles and Techniques"*, Dorling Kindersley, New Delhi
- 20) S.K. Basu (2009), *"Fundamentals of Auditing"*, Pearson, New Delhi
- 21) Spencer N., (1995), *"A Basic Textbook of Auditing Principles"*, East African Educational Publishers, Nairobi
- 22) Tom Campbell, Keith A. Houghton (2005), *"Ethics and Auditing"*, ANU E PRESS, Australia
- 23) Vallance E. (2001), *"Business Ethics at Work"*, fourth edition, Cambridge university Press, United Kingdom
- 24) Wallage P. (2005), *"Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing"*, Financial Times Prentice Hall, Amsterdam
- 25) W. Michael Hoffman (1996), *"The Ethics of Accounting and Finance: Trust, Responsibility, and Control"*, The Center for business etihics, Bentley College, USA
- 26) Ацески Б., Трајкоски Б.: *"Интерна и екстерна ревизија"*, Економски факултет-Прилеп, 2004 година
- 27) Божиновска Лазаревска З. (2011), *"Ревизија"*, Економски факултет – Скопје
- 28) Божиновска Лазаревска З. (2004), *"Ревизорската професија во развиените економии, економиите во транзиција и Република Македонија - компаративен пристап"*, Економски факултет, Скопје
- 29) Борда М. (2004), Прирачник за внатрешна ревизија, Проект „Развојна политика на Република Македонија во областа на внатрешната ревизија и обука“, Министерство за финансии
- 30) Димитрова Ј. (2012), *"Одговорноста на сметководителите, менаџментот и ревизорите за веродостојноста, квалитетот и кредибилитетот на"*

финансиските извештаи”, Универзитет Гоце Делчев, Економски факултет
Штип

- 31)Димитрова Ј. (2013), *“Ревизија”* (теоретски и практични аспекти), Универзитет “Гоце Делчев” Штип
- 32)Димитрова Ј.(2005), Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементацијата на фундаменталните концепти во ревизијата; магистерски труд
- 33)Димитрова Ј. (2010), Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност, Докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп
- 34)Димитрова Ј. , Колева Б. (2015), *“Ревизорската професија во Македонија и во светот”*, стручен труд, УДК: 657.6-051(497.7) 657.6-051(100), Годишен зборник на Универзитет ” Гоце Делчев” – Штип, Економски факултет
- 35)Државен Завод за ревизија „Кодекс на деловна етика и однесување,, Скопје, 2006
- 36)Државен завод за ревизија, Сектор на односи со Меѓународни Ревизорски Организации, Методологија и Интерна Ревизија „Кодекс на Етика на INTOSAI за ревизорите во јавниот сектор,,
- 37)Европски упатства за примена на Ревизорските стандарди на Меѓународната Организација на Врховни Ревизорски Институции – INTOSAI, Државен завод за ревизија, Скопје, Декември 2007
- 38)Етички кодекс на здружението на внатрешни ревизори, Институт за внатрешни ревизори, 2009 година
- 39)Закон за државна ревизија, „Службен весник на РМ “ 65/97
- 40)Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.158/10,135/11, 188/13, 43/14 и 138/14
- 41)Кодекс на етика на ИНТОСАИ за ревизорите во јавниот сектор, Издаден од Комитетот за Ревизорски Стандарди на 16-от Конгрес на ИНТОСАИ во 1998 во Монтевидео, Уругвај, Државен завод за ревизија Сектор за односи со меѓународни ревизорски организации, методологија и интерна ревизија

(ОМРОМИР)

- 42) Кодекс на етика за професионални сметководители, Одбор за Меѓународни стандарди за етика за сметководители, Меѓународна федерација на сметководители
- 43) Костадиновски А., (2009), *“Основи на финансиско сметководство”*, Универзитет “Гоце Делчев”, Штип
- 44) Лајош Жагер, Сања Север Малиш, (2013), *“Фактори за определување на квалитетот на ревизијата”*, Зборник на трудови на XV Симпозиум на сметководителите во Република Македонија
- 45) Мајхошев А. (2012), *“Новинарска етика”* (авторизирани предавања), Универзитет “Гоце Делчев” Штип, Правен факултет, Новинарство и односи со јавноста
- 46) *Меѓународни ревизорски стандарди*, Министерство за финансии, 1998 год.
- 47) Меѓународни стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија, „Службен весник на Република Македонија“ бр.90/09
- 48) Меѓународни стандарди за ревизија (IFAC) („Службен весник на РМ“ бр.79/10)
- 49) Меѓународни стандарди за финансиско известување(ICFI)
- 50) Министерство за финансии „Правилник за етички кодекс навнатрешните ревизори, Скопје, 2010
- 51) Национална програма за усвојување на правото на Европската Унија (НПАА), ревизија 2016 – 2018, Влада на Република Македонија, Секретаријат за европски прашања, 2015 година
- 52) Неновски Т. (2008), *“Структура на Јавните Финансии во Република Македонија”*, Институт за економски стратегии и меѓународни односи, Охрид
- 53) Николовски П.(2004), *“Организација на ревизијата”*, Економски факултет – Прилеп
- 54) Постигнување висок квалитет во работата на врховните ревизорски институции, Сигма документ бр. 34
- 55) Правилник за водење на сметководство („Службен весник на РМ“ бр.159/09, 164/10,107/11)

- 56) Правилник за начинот и постапка на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија и на овластен ревизор – трговец поединец
- 57) Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата, „Службен весник на Република Македонија бр.136/10
- 58) Правилник за примена на меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор на готовинска основа („Службен весник на РМ“ бр.116/05)
- 59) Прирачник: Вовед во ревизорски извештаи, Државен завод за ревизија
- 60) Правилник за ревизорските стандарди за државна ревизија, Ревизорски стандарди на меѓународната организација на врховните ревизорски институции
- 61) Прирачник за внатрешна ревизија, Министерство за финансии, Развој на политика на внатрешна ревизија и обука
- 62) Прирачник за државната ревизија – финансиска ревизија
- 63) Прирачник за ревизија на успешност
- 64) *Ревизијата како професија во Република Македонија*, Центар за економски анализи, текст превземен од http://www.cea.org.mk/documents/kolumni/Revizija_u_RM_new.pdf
- 65) Русевски Т., Твртковиќ С., (2002), *“Финансиско сметководство”*, трето издание, Скопје
- 66) „Службен весник на Република Македонија“ бр. 66/2010 и 145/2010
- 67) „Службен весник на Република Македонија“ бр. 158/2010
- 68) Станоевски С. (1998) *“Контрола и ревизија”*, Економски факултет, Скопје
- 69) Стандарди за внатрешна контрола во јавниот сектор („Службен весник на РМ“ бр.147/10)
- 70) Статут на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија
- 71) Статут на Меѓународната федерација на сметководители
- 72) Стојанова П. (2008), *“Ревизија”*, ЕУРМ, Скопје
- 73) Хонгрем, Сандем, Џон.А.Елиот, Филбрик, Вовед во финансиско сметководство, деветто издание, Скопје, 2010

74)Шуклев Б. (2006), *“Менаџмент на малиот бизнис”*, Универзитет “Св. Кирил и Методиј”, Скопје, четврто издание

75)Интернет извори

- <http://www.aaipa.mk/>
- <http://evropskicentarezarevizija.com.mk/>
- <http://cea.org.mk/>
- <http://www.iorm.org.mk/>
- <http://mrt.com.mk/>
- <http://mk.wikipedia.org>
- <http://www.pravdiko.mk/>
- <http://www.sunr.mk/>

Прилог: АНЕКТЕН ПРАШАЛНИК

Анкета за испитување на професионалноста и етичноста во работењето на ревизорите во Република Македонија

Назив на компанијата: _____

Седиште на компанијата: _____

Управител на компанијата: _____

1. Дали вашата компанија има сопствена политика за професионално и етичко однесување согласно која работат вашите вработени?

а) да б) не

2. Доколку на претходното прашање одговоривте со ДА, Ве молиме накратко објаснете ги клучните карактеристики на политиката:

3. Дали вашата компанија поседува сопствен етички советник?

а) да б) не

4. Дали вашата компанија поседува план за професионален развој во рамките на компанијата?

а) да б) не

5. Дали посетувате семинари и обуки за професионалност и етичност во ревизорската професија?

а) да б) не

6. Дали вашата компанија спроведува сопствени обуки за етичко тренирање на вработените?

- а) да б) не

7. Дали вашата компанија соработува со меѓународните ревизорски мрежи во насока на зголемување на професионалноста и етичноста во работењето?

- а) да б) не

8. Колку често професионалноста и етичноста во работењето се точка на состаноците во вашата компанија?

- а) на секој состанок
б) еднаш во месецот
в) согласно околностите и барањата на вработените и заинтересираните страни
г) Никогаш

9. Колку вашите вработени се запознаени со етичките вредности и принципи на вашата компанија?

- а) доставена им е комплетна документација
б) одржана им е специфична обука
в) менаџерите и супервизорите ги информираат
г) друго

10. Колку сметате дека Институтот на овластени ревизори помага во имплементирањето на меѓународните ревизорски стандарди во ревизорското работење во Македонија?

- а) Доволно помага
б) Помага во случаи кога ќе се побара помош од истата
в) Не помага доволно

11. Дали вашата компанија врши испитување на причините за поинакво однесување на ревизорите од предвиденото, доколку истото се забележи?

а) да б) не

12. Какви алатки (методи) користите за мотивирање на вработените за професионално однесување во работењето?

13. Со какви методи и техники влијаете во насока на зголемување на независноста на вршењето на ревизијата?

14. Како се справувате со можните конфликти на интерес при вршењето на ревизијата?

15. Ве молиме објаснете барем еден етички проблем со кој сте се соочиле во текот на вршењето на вашата професија како ревизор

Ви Благодарам на соработката